

FISCALE WET- EN REGELGEVING EN LAND- EN TUINBOUW

Juli 1995

Landbouw-Economisch Instituut (LEI-DLO)
Burgemeester Patijnlaan 19
Postbus 29703
2585 BE Den Haag

INHOUD

	Blz.
WOORD VOORAF	5
LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN	7
SAMENVATTING	9
1. INLEIDING	11
1.1 Project "Fiscale analyse in het financieel-economisch onderzoek"	11
1.2 Onderzoek	12
DEEL I BELASTINGHEFFING	15
2. BELASTINGHEFFING	17
2.1 Grondbeginselen van belastingheffing	17
2.2 Invloed van de rechtsvorm op de belastingheffing	18
2.3 Belastingheffing in de land- en tuinbouw	20
DEEL II FISCALE REGELINGEN IN DE LAND- EN TUINBOUW	21
3. INKOMSTENBELASTING	22
3.1 Inleiding	22
3.2 Inkomensbestanddelen	22
3.2.1 Winst uit onderneming	23
3.2.1.1 Totale winst	24
3.2.1.2 Landbouwwijstelling	26
3.2.1.3 Jaarwinst	30
3.2.1.4 Passiefpost milieuverontreiniging	36
3.2.1.5 VAMIL-regeling	37
3.2.1.6 Investeringsaftrek	38
3.2.1.7 Reserveringsmogelijkheden	39
3.2.1.8 Vermogensaftrek	41
3.2.1.9 Staking van een onderneming	41
3.2.2 Inkomsten uit arbeid	44
3.2.3 Inkomsten uit vermogen	44
3.3 Traject Onzuivere inkomen naar Belastbare som	45
3.3.1 Fiscale oudedagsreserve	46
3.3.2 Zelfstandigenaftrek	47
3.3.3 Meewerkaftrek	48
3.3.4 Persoonlijke verplichtingen, buitengewone lasten en aftrekbare giften	49
3.3.5 Rente- en dividendvrijstelling	50
3.3.6 Verliescompensatie	50
3.3.7 Belastingvrije som	51
3.4 Traject Belastbare som naar belastingbedrag	51
3.4.1 Tarieven	51
3.4.2 Invorderingsvrijstelling	52
3.4.3 Middeling	53
4. VENNOOTSCHAPSBELASTING	54
4.1 Inleiding	54
4.2 Beschrijving	54

	Blz.
5. BELASTINGEN VAN VERMOGEN	58
5.1 Vermogensbelasting	58
5.1.1 Inleiding	58
5.1.2 Beschrijving	58
5.2 Successiebelastingen	61
5.2.1 Inleiding	61
5.2.2 Beschrijving	62
5.3 Overdrachtsbelasting	63
5.3.1 Inleiding	63
5.3.2 Beschrijving	64
5.4 Gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen	68
5.4.1 Inleiding	68
5.4.2 Beschrijving	69
6. OMZETBELASTING	71
6.1 Inleiding	71
6.2 Beschrijving	72
6.3 Vrijstellingen	74
6.3.1 Levering van onroerende zaken	75
6.3.2 Verhuur en verpachting van onroerende zaken	75
6.4 Kleine ondernemersregeling	76
6.5 Landbouwregeling	77
6.5.1 Inleiding	77
6.5.2 Beschrijving	77
7. OVERIGE FISCALE WETGEVING	83
7.1 Waterschapsbelastingen	83
7.2 Motorrijtuigenbelasting	84
7.3 Milieuheffingen	84
DEEL III FISCALE ASPECTEN VAN VERSCHIJNSELEN IN DE LAND- EN TUINBOUW	87
8. FAMILIEBEDRIJF	88
8.1 Meewerkende echtgenoot	88
8.2 Meewerkende kinderen	90
8.3 Bedrijfsopvolging door kinderen	92
9. PRODUKTIEBEPERKENDE MAATREGELEN	95
9.1 Melkquotum	95
9.2 Mestquotum	99
9.3 Suikerquotum	100
10. BOS EN LANDGOED	101
10.1 Bosbedrijf	101
10.2 Landgoed	103
10.2.1 "Gewone" landgoederen	103
10.2.2 "Transparante" landgoederen	104
11. OVERIGE VERSCHIJNSELEN	107
11.1 Gelegenheidsarbeid	107
11.2 Onteigening	109
11.3 Pacht	110
11.4 Ruilverkaveling	113
11.5 Subsidies	114
LIJST VAN GERAADPLEEGDE LITERATUUR	116

WOORD VOORAF

In het kader van het project "Fiscale analyse in het financieel-economisch onderzoek" heb ik als student Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam, tijdens een tien weken durende stage bij het Landbouw-Economisch Instituut te Den Haag, een literatuuronderzoek verricht naar de belangrijkste fiscale wet- en regelgeving in de land- en tuinbouw.

Het resultaat van het onderzoek bestaat naast deze Interne nota een hoofdstuk in het Onderzoeksverslag van het project "Fiscale analyse in het financieel-economisch onderzoek".

Deze Interne nota bestaat uit een uitgebreide, maar uit oogpunt van relevantie niet uitputtende inventarisatie van fiscale wet- en regelgeving die voor de land- en tuinbouw van belang is. Als zodanig is de nota bestemd voor land- en tuinbouwdeskundigen die hun fiscale kennis van hun vakgebied willen uitbreiden. Echter, de nota verschaft eveneens informatie aan fiscalisten die geïnteresseerd zijn in de land- en tuinbouwsector.

In het hoofdstuk in het onderzoeksverslag worden in kort bestek de belangrijkste fiscale aspecten van de land- en tuinbouw behandeld, waarmee de basis van een te bouwen fiscaal rekenmodel is gelegd.

Graag wil ik de leden van de LEI-DLO-projectgroep bedanken voor de prettige samenwerking gedurende het verrichte literatuuronderzoek. Hierbij is speciale dank verschuldigd aan Dr. M. Mulder en Drs. G.S. Venema, voor de kritische opmerkingen en de waardevolle begeleiding.

Ten slotte ben ik dank verschuldigd aan Prof. dr. L.G.M. Stevens, voor zijn opmerkingen en aanbevelingen.

De plv. directeur,



J.C. Blom

Den Haag, juli 1995

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

B.	Beslissingen in Belastingzaken (tot 1953)
BNB	Beslissingen in Nederlandse Belastingrechtsspraak (vanaf 1953)
B.V.	besloten vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
CV	commanditaire vennootschap
EU	Europese Unie
FED	Fiscaal weekblad FED
FOR	Fiscale oudedagsreserve
GUO	Gezamenlijk Uitvoeringsorgaan
HR	Hoge Raad der Nederlanden
IB	Wet op de Inkomstenbelasting 1964
MBB	Maandblad belastingbeschouwingen
MRB	Wet op de motorrijtuigenbelasting
NSW	Natuurschoonwet 1928
OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
OZB	Gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen
Succ	Successiebelasting 1956
VB	Wet op de Vermogensbelasting 1964
VLB	Vereniging van Accountants- en Belastingadviesbureaus VLB
WVO	Wet verontreiniging oppervlaktewater
VOF	vennootschap onder firma
Vpb	Wet op de Vennootschapsbelasting 1969
V-N	Vakstudie Nieuws
Weekblad	Weekblad voor Fiscaal Recht
WAT	Waterschapsbelastingen
WBM	Wet belastingen op milieugrondslag
WBR	Wet op de Belastingen van rechtsverkeer 1970
WOZ	Wet waardering onroerende zaken

SAMENVATTING

Hoewel de Nederlandse belastingwetgeving in beginsel onverkort van toepassing is op de agrarische ondernemer, kent de land- en tuinbouw een groot aantal specifieke fiscale faciliteiten. Naast de algemene ondernemersfaciliteiten zijn te noemen:

- met betrekking tot de *Wet op de Inkomstenbelasting 1964*:
 1. de mogelijkheid tot doorschuiving van het eerste pachtersvoordeel en het onbelast blijven van het tweede pachtersvoordeel bij zakelijke verpachting in de familiesfeer;
 2. de mogelijkheid tot geruisloze overdracht van melkquotum;
 3. de bijzondere faciliteit met betrekking tot de aankoopkosten van grond en opstallen aangekocht voor 31 december 1994;
 4. een aantal afwijkende regels met betrekking tot de waardering van activa;
 5. de vrijstelling van de winst uit bosbedrijf;
 6. de vrijstelling van de winst bij verkoop van landbouwgrond;
- met betrekking tot de *Wet op de Loonbelasting 1964*:
 7. een eenvoudige regeling voor meewerkende kinderen;
 8. een eenvoudige regeling voor gelegenheidsarbeid;
- met betrekking tot de *Wet op de Vermogensbelasting 1964*:
 9. waardering van onroerende zaken tegen de verpachte waarde;
 10. waardering van melkquotum tegen de boekwaarde die voor de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 geldt;
 11. waardering van vee en plantmateriaal aan de hand van lage normen;
 12. niet-activering van zelfgewonnen veevoeder;
 13. niet-activering van veldinventaris;
- met betrekking tot de *Successiewet 1956*:
 14. waardering van onroerend goed bij bedrijfsovergang of -overdracht tegen de verpachte waarde;
- met betrekking tot de *Wet op Belastingen van rechtsverkeer 1970*:
 15. de vrijstelling van Overdrachtsbelasting bij aankoop van naburig land;
- met betrekking tot de *Gemeentewet*:
 16. de vrijstelling Gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen voor bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond en kassen;
- met betrekking tot de *Wet op de Omzetbelasting 1968*:
 17. de keuzemogelijkheid tussen toepassing van de landbouwregeling en de normale ondernemersregeling;
- met betrekking tot de *Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966*:
 18. de vrijstelling voor motorrijtuigen die uitsluitend op een landbouwbedrijf worden gebruikt;
- met betrekking tot de *Wet belastingen op milieugrondslag*:
 19. de vrijstelling voor grondwateronttrekking voor bedrijven die minder dan 40.000 kubieke meter per jaar onttrekken.

1. INLEIDING

In deze inleiding wordt achtereenvolgens kort ingegaan op het project "Fiscale analyse in het financieel-economisch onderzoek" en het onderzoek dat aan deze Interne nota ten grondslag ligt.

1.1 Project "Fiscale analyse in het financieel-economisch onderzoek"

Aanleiding

In het kader van economisch onderzoek op land- en tuinbouwgebied heeft LEI-DLO modellen beschikbaar of in ontwikkeling ten behoeve van bedrijfseconomische analyses. In deze modellen zijn fiscale aspecten echter nauwelijks belicht hoewel zij van grote invloed zijn op de financiële positie en de agrarische besluitvorming. Opname van een fiscale analyse in financieel-economisch onderzoek van LEI-DLO is om drie redenen van belang:

1. om de invloed van het belastingstelsel en wijzigingen hierin op de financiële positie van de land- en tuinbouw te kunnen aangeven;
2. om de toekomstige financiële positie van land- en tuinbouwbedrijven beter te kunnen ramen;
3. om onderzoek met fiscale grootheden te kunnen doen.

De fiscale lacune in de expertise van LEI-DLO en de fiscale informatiebehoefte van het Ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij hebben aanstoot gegeven tot de start van het onderzoeksproject "Fiscale analyse in het financieel-economisch onderzoek". De opdrachtgever van het project is het Ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij.

De probleemstelling van het onderzoek is drieledig, namelijk:

1. is het mogelijk in het LEI-boekhoudnet meer fiscale gegevens op te nemen?;
2. zijn er buiten LEI-DLO data te verkrijgen met betrekking tot fiscale grootheden van land- en tuinbouwbedrijven en zijn deze gegevens te koppelen aan de bedrijfseconomische boekhouding van LEI-DLO?;
3. is het mogelijk, uitgaande van bedrijfseconomische grootheden, fiscale grootheden te berekenen?

De algemene doelstelling van het project is tweeledig, namelijk:

1. het kunnen aangeven wat de effecten zijn van fiscale maatregelen op de financiële positie van land- en tuinbouwbedrijven;
2. het beter dan in de huidige situatie kunnen ramen van de toekomstige financiële positie van deze bedrijven.

Het project wordt uitgevoerd door twee onderzoekers van LEI-DLO, een student Agrarische Bedrijfseconomie aan de Landbouw Universiteit te Wageningen en een student Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam, waarbij ieder van hen een deel van de onderzoekstaak voor zijn rekening neemt. Hierbij is een taakverdeling gemaakt waardoor het project is opgesplitst in de volgende deelprojecten:

1. inventarisatie van relevante fiscale wet- en regelgeving in de land- en tuinbouw;
2. studie naar fiscale modellen;
3. vertaling van bedrijfseconomische grootheden naar fiscale grootheden;
4. integratie.

Deze Interne nota beschrijft de bevindingen van deelproject 1. Dit deelproject kent de volgende probleemstelling:

Wat zijn de effecten van fiscale maatregelen op de financiële positie van land- en tuinbouwbedrijven?

De doelstelling die hieruit voortvloeit is:

Het inventariseren van de voor de land- en tuinbouw relevante fiscale regelgeving.

1.2 Onderzoek

Bij het literatuuronderzoek naar de relevante fiscale wet- en regelgeving voor de land- en tuinbouw is de zogenaamde "sneeuwbalmethode" gehanteerd. Aan de hand van bestaande literatuur 1) is een algemeen kader geschetst dat verder is uitgebouwd aan de hand van literatuurverwijzingen, artikelen in fiscale periodieken en gesprekken met deskundigen.

Deze Interne nota is als volgt opgebouwd. *Deel I Belastingheffing* bestaat uit hoofdstuk 2, dat de belastingheffing in het algemeen beschrijft.

In *Deel II Fiscale regelingen in de land- en tuinbouw* worden de landbouwspecifieke en enkele niet-landbouwspecifieke regelingen in de fiscale wetgeving beschreven, waarbij telkens een verband met de land- en tuinbouw wordt gelegd. Dit deel is opgebouwd uit vijf hoofdstukken waarin de belastingen per wet worden toegelicht. Hierbij worden relevante en actuele jurisprudentie en discussies in de literatuur meegenomen. Hoofdstuk 3 behandelt de Inkomstenbelasting en hoofdstuk 4 de Vennootschapsbelasting. Hoofdstuk 5 gaat in op een aantal belastingen van vermogen, namelijk de Vermogensbelasting, de Successiebelastingen, de Overdrachtsbelasting en de Gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen. Voorts wordt in hoofdstuk 6 ingegaan op de Omzetbelasting, terwijl ten slotte in hoofdstuk 7 de Waterschapsbelastingen, de Motorrijtuigenbelasting en een tweetal Milieuheffingen worden beschreven. In deel II wordt de beschrijving van iedere belasting voorafgegaan door een korte weergave van de kern van de betreffende belastingwet. Hierbij worden ingegaan op:

- het belastingsubject: van wie wordt de belasting geheven?;
- het belastingobject: ter zake van wat wordt belasting geheven?;
- het tarief: hoeveel wordt geheven?;
- de wijze van heffen 2): hoe wordt geheven?.

1) Er is met name gebruik gemaakt van *Belastingheffing in Land- en Tuinbouw*, een losbladige uitgave van Kluwer VLB, onder eindredactie van Tuinte (1989). Er is juist voor dit naslagwerk gekozen, aangezien dit als gevolg van het losbladige karakter, actuele informatie bevat.

2) Er bestaat een aantal verschillende heffingswijzen. Ten aanzien van *aanslagbelastingen* wordt geheven bij wijze van aanslag. Dit houdt in dat de belastingplichtige zelf aangifte doet, aan de hand waarvan de belastinginspecteur een aanslag oplegt. Een voorbeeld is de Inkomstenbelasting. Bij *aangiftebelastingen* legt de inspecteur geen aanslag op, maar wordt de belasting tegelijkertijd met het doen van aangifte betaald. *Aangiftebelastingen* kunnen worden onderscheiden in *voldoeningsbelastingen* en in *afdrachtbelastingen*. Bij *voldoeningsbelastingen* betaalt de belastingplichtige de door hem zelf verschuldigde belasting. Een voorbeeld is de Omzetbelasting. Bij *afdrachtbelastingen* betaalt de belastingplichtige de belasting die door een ander verschuldigd is, maar welke hij voor die ander heeft ingehouden. Een voorbeeld hiervan is de Loonbelasting.

Deel III Fiscale aspecten van verschijnselen in de land- en tuinbouw behandelt een aantal veel voorkomende verschijnselen in de land- en tuinbouw. Dit deel is opgebouwd uit vier hoofdstukken waarin per verschijnsel kort wordt ingegaan op algemene en fiscale aspecten. Ook hier worden relevante en actuele jurisprudentie en discussies in de literatuur meegenomen. In hoofdstuk 8 komen de fiscale aspecten van het familiebedrijf aan de orde. Hierbij wordt onder meer ingegaan op de meewerkende echtgenoot en de meewerkende kinderen. Hoofdstuk 9 behandelt een drietal productiebeperkende maatregelen, namelijk het melkquotum, het mestquotum en het suikerquotum. Vervolgens wordt in hoofdstuk 10 ingegaan op de fiscale aspecten van bos en landgoederen. Ten slotte worden in hoofdstuk 11 een aantal overige verschijnselen besproken, zoals onteigening en pacht.

DEEL I BELASTINGHEFFING

2. BELASTINGHEFFING

In dit hoofdstuk wordt achtereenvolgens ingegaan op de grondbeginselen van belastingheffing, de invloed van de rechtsvorm op de belastingheffing en belastingheffing in de land- en tuinbouw.

2.1 Grondbeginselen van belastingheffing 1)

De belastingheffing neemt heden ten dage een onmiskenbare plaats in het maatschappelijke leven in. Er zijn verschillende definities van belastingheffing. Schendstok geeft de volgende definitie van belastingen:

"belastingen zijn inkomens- (of vermogens)overdrachten - anders dan bij wijze van straf - van niet overheidshuishoudingen naar en ten behoeve van een of meer overheidshuishoudingen als zodanig, en wel krachtens rechtsregelen".

Uit de term "overdracht" blijkt dat de overheid bij het heffen van belastingen niet in het ruilverkeer deelneemt. Om deze reden moet een onderscheid worden gemaakt tussen belastingen en retributies, zoals tolgelden en keurlonen. Belastingen worden voorts "anders dan bij wijze van straf" geheven, zodat een administratief- of strafrechtelijke boete niet als belasting kan worden aangemerkt.

Stevens ziet belastingheffing primair als een middel tot verdeling van de collectieve lasten. Hieruit vloeit voort dat belastingheffing rechtvaardig, althans aanvaardbaar moet plaatsvinden. Daarnaast ziet hij belastingheffing als een instrument in de economische politiek van de overheid. Stevens schrijft daarom de volgende functies aan belastingheffing toe:

1. een budgettaire functie;
2. een instrumentele functie;
3. een steunfunctie.

In haar budgettaire functie wordt belasting geheven ter bekostiging van de overheidsuitgaven. Daarnaast worden op grond van de instrumentele functie een aantal nevendoelinden beoogt, waardoor de belastingheffing rechtstreeks dienstbaar is aan de economische politiek. Als instrumentele functies kunnen worden genoemd:

- a. het *allocatieve instrument*: hiermee kan de overheid allocaties van produktie- en consumptiemiddelen, alsmede samenstellingen van produktieprocessen en consumptiepakketten sturen;
- b. het *stabilisatie-instrument*: hiermee kan de overheid conjuncturele schommelingen afzwakken;
- c. het *verdelingsinstrument*: hiermee kan de overheid de inkomensverhoudingen sturen.

Sommige belastingen vervullen alleen een steunfunctie. Dat wil zeggen dat zij worden geheven om de heffing van andere belastingen te vereenvoudigen. Zo vergemakkelijkt de Vermogensbelasting de controle op de naleving van verplichtingen ingevolge de Successiewet 1956 en de Wet op de Inkomstenbelasting 1964.

De Langen constateert aan de hand van empirisch onderzoek zes hoofdbeginselen die aan het belastingrecht ten grondslag liggen:

1) Deze beschrijving is grotendeels ontleend aan Stevens (1991).

1. het *draagkrachtbeginsel*: dit houdt in dat belasting wordt geheven naar rato van de draagkracht van de belastingplichtigen. Hierbij kunnen verschillende maatstaven ten aanzien van draagkracht worden gehanteerd, zoals inkomen, consumptie en vermogen. Het draagkrachtbeginsel is terug te vinden bij de heffing van Loon- en Inkomstenbelasting en Vermogensbelasting;
2. het *profijtbeginsel*: dit houdt in dat belasting wordt geheven naar de mate waarin een individu profijt heeft getrokken uit door de overheid gefinancierde voorzieningen. Dit beginsel speelt onder meer een rol bij de heffing van Motorrijtuigenbelasting;
3. het *beginsel van de bevoorrechte verkrijging*: dit houdt in dat belasting wordt geheven indien de verkrijger door de verkrijging ten opzichte van anderen in een bevoorrechte positie verkeert, zoals bijvoorbeeld in de Kansspelbelasting;
4. het *welvaartbeginsel*: dit houdt in dat welvaartsvergrotenende faciliteiten in de belastingwetgeving worden ingebouwd;
5. het *beginsel van de minste pijn*: dit houdt in dat de psychische belasting van belastingheffing zo gering mogelijk wordt gehouden. Dit beginsel kan als consequentie hebben, dat de wetgever zal trachten de belastingheffing zoveel mogelijk aan het zicht van de belastingplichtige te onttrekken, bijvoorbeeld door aan de bron te heffen zoals bij de Loonbelasting geschiedt;
6. het *beginsel van de maximale realisatie*: dit houdt in dat de belastingwetgeving uitvoerbaar wordt gehouden.

De drie eerstgenoemde beginselen zijn de zogenaamde "verdelingsbeginselen", terwijl de drie laatstgenoemde beginselen worden aangeduid als de zogenaamde "doelmatigheidsbeginselen". De doelmatigheidsbeginselen vormen een inbreuk op de verdelingsbeginselen. Deze inbreuken zijn echter gerechtvaardigd omdat zij in het belang van de hele samenleving worden gemaakt.

2.2 Invloed van de rechtsvorm op de belastingheffing

De belastingheffing van ondernemingen hangt ten aanzien van een aantal belastingen samen met de rechtsvorm waarin ondernemingen wordt gedreven. Hieronder wordt kort ingegaan op een aantal aspecten van de volgende rechtsvormen:

- de eenmanszaak;
- de maatschap;
- de vennootschap onder firma;
- de commanditaire vennootschap;
- de besloten vennootschap;
- de coöperatie.

De eenmanszaak

Een eenmanszaak onderscheidt zich in een aantal opzichten van de overige hieronder besproken rechtsvormen. Allereerst kent deze rechtsvorm geen afgescheiden vermogen. Hierdoor kunnen zaakscrediteuren hun vordering ook verhalen op het privé-vermogen van de ondernemer. Ten aanzien van de belastingheffing wordt er bij een eenmanszaak aangeknoopt bij de ondernemer als natuurlijk persoon. Daarnaast is de eenmanszaak geen samenwerkingsvorm.

De maatschap

Een maatschap is een veel voorkomende samenwerkingsvorm in de land- en tuinbouw. De maatschap is ten aanzien van de Inkomstenbelasting geen ondernemer, de firmanten zijn de ondernemers. Er zijn evenveel ondernemingen en ondernemers als er firmanten zijn. Voor het bestaan van de maatschap is niet zozeer de maatschapsakte, maar veeleer de feitelijke situatie van belang. De feiten tellen dus zwaarder dan hetgeen op papier staat.

De vennootschap onder firma

Als samenwerkingsvorm kan ook worden gekozen voor de VOF. Hoewel er tussen de VOF en de maatschap in civielrechtelijk opzicht grote verschillen bestaan worden beide samenwerkingsvormen fiscaalrechtelijk gelijk behandeld. Wat hierboven dus over de maatschap is geschreven geldt evenzeer voor de VOF.

De commanditaire vennootschap

Een derde samenwerkingsvorm is de CV. Bij een commanditaire vennootschap moet een onderscheid worden gemaakt tussen beherend en commanditaire vennoten. Fiscaal gezien wordt een commanditaire vennoot voor de Inkomstenbelasting aangemerkt als ondernemer, indien hij gerechtigd is tot de stille reserves bij liquidatie. Wanneer dit het geval is gelden de fiscale bepalingen van de maatschap ook voor de CV.

De besloten vennootschap

Een ondernemer kan besluiten zijn onderneming te drijven in de vorm van een B.V. Naast motieven van juridische, sociale en commerciële aard, op welke hier overigens niet wordt ingegaan, zijn fiscale motieven erg belangrijk voor de keuze "wel of geen B.V.". Er moet rekening worden gehouden met een groot aantal faciliteiten en bepalingen uit de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969:

- tariefsverschillen;
- aftrekbaarheid van de ondernemingsbeloning in de Vpb;
- aftrekbaarheid van de beloning van de meewerkende echtgenoot in de Vpb, in plaats van de keuzemogelijkheid tussen meewerkaftrek, zelfstandige beloning en maatschap;
- mogelijkheid tot opbouw van een pensioen van de directeur-groootaandeelhouder in de Vpb;
- uitgedeelde winsten worden dubbel belast: bij de BV in de Vpb, bij de grootaandeelhouder in de IB;
- vaak krijgt de aandeelhouder een aanmerkelijk-belangpositie waardoor de winst op aandelen bij verkoop belast is in de IB.

Concluderend kan worden gezegd dat de keuze "wel een B.V. of geen B.V." pas na bestudering van de feitelijke situatie kan worden gemaakt. Een aantal schrijvers, zoals Stevens (1988) en Doornebal (1988), maken financiële vergelijkingen tussen de uitoefening van een onderneming als zelfstandige ondernemer en in de vorm van een B.V. en een maatschap. Bij hoge winsten en aanwezigheid van spaarzin verdient de B.V. de voorkeur.

De coöperatie

Een andere, in land- en tuinbouwkringen veel voorkomende rechtsvorm is de coöperatie. De coöperatie wordt niet zozeer gebruikt om landbouwondernemingen in uit te oefenen, maar veeleer om een deel van de agrarische bedrijfsactiviteiten van de leden gezamenlijk in uit te oefenen. Zo bestaan er coöperaties ten behoeve van de gezamenlijke aankoop en het beheer van landbouwwerktuigen, kredietverschaffing en de afzet en verwerking van landbouwprodukten.

In de Vennootschapsbelasting bestaat er ten aanzien van coöperaties een bijzondere winstuitdelingsregeling, welke wordt besproken in hoofdstuk 4 Vennootschapsbelasting.

In figuur 2.1 is een overzicht gegeven van de belastingheffing van in de land- en tuinbouwsector veel voorkomende rechtsvormen.

	Eenmanszaak	Maatschap *)	B.V.	Coöperatie
Inkomstenbelasting	x	x	-	-
Vennootschapsbelasting	-	- **)	x	x
Vermogensbelasting	x	x	-	-
Successiebelastingen	x	x	x	x
Overdrachtsbelasting	x	x	x	x
Onroerende-zaakbelastingen	x	x	x	x
Omzetbelasting	x	x	x	x
Waterschapsbelastingen	x	x	x	x
Motorrijtuigenbelasting	x	x	x	x
Milieuheffingen	x	x	x	x

Figuur 2.1 Rechtsvormen en belastingheffing

*) Ten aanzien van de vennootschap onder firma en de commanditaire vennootschap worden dezelfde belastingen geheven; **) Opgemerkt moet worden dat een maatschap toch geconfronteerd kan worden met de Vennootschapsbelasting, namelijk in het geval dat er een maatschap wordt aangegaan tussen een natuurlijk persoon en een rechtspersoon, of tussen meerdere rechtspersonen.

2.3 Belastingheffing in de land- en tuinbouw

Hoewel de Nederlandse belastingwetgeving in beginsel onverkort van toepassing is op de agrarische ondernemer, kent de land- en tuinbouw een groot aantal landbouwspecifieke fiscale faciliteiten. Deze landbouwspecifieke faciliteiten kunnen door ondernemers uit andere sectoren als discriminerend worden ervaren. De faciliteiten kunnen doen vermoeden dat de land- en tuinbouwsector een geprivilegeerde bedrijfstak is, en kunnen een maatschappelijke weerzin opwekken, die onder meer blijkt uit de bijnaam "het groene front". Ook in de literatuur wordt de rechtsgelijkheid van de "groene lobby" in twijfel getrokken. Hofstra en Stevens (1994) schrijven in dit verband over de landbouwvrijstelling: "Zij is een reëel privilege voor een bepaalde bevolkingsgroep, dat slechts dank zij de invloed van een machtige pressiegroep kon worden gehandhaafd". Jansen (1993) stelt dat algemeen wordt aangenomen dat de invloed van "het groene front" aan het afnemen is, maar "Daarvan is in de fiscaliteit nog niet veel te merken". Van der Meer (1966) beweert echter "dat men het de boeren moeilijk kan verwijten dat zij, als hecht georganiseerde groep, steeds een dikke vinger in de Haagse pap hebben gehad, waardoor ze, op grond van redelijke argumenten belangrijke vrijstellingen of soepele regelingen hebben gekregen. Dat de middenstand, minder homogeen en minder hecht georganiseerd, zulke regelingen niet of in mindere mate kent is niet de schuld van de boeren". Naar de mening van Tuinte (1992) gaan de reeds aanwezige faciliteiten nog niet ver genoeg: "Niettemin bestaan er - juist voor agrarische bedrijven - nog meerdere fiscale knelpunten. Het moet mogelijk worden geacht - mits de politieke wil daartoe aanwezig is - dat deze successievelijk uit de weg geruimd worden".

DEEL II FISCALE REGELINGEN IN DE LAND- EN TUINBOUW

3. INKOMSTENBELASTING

3.1 Inleiding

Algemeen

De Wet op de Inkomstenbelasting 1964 beoogt de inkomsten van natuurlijke personen in de heffing te betrekken. De wet is gebaseerd op het *reële stelsel*, waardoor de werkelijk opgekomen inkomensbestanddelen in de heffing worden betrokken. Voorts heeft de belasting een *synthetisch* karakter. Dat wil zeggen dat de inkomsten uit alle bronnen van inkomen in één belasting worden samengevoegd en als zodanig te zamen de heffingsgrondslag vormen.

De Inkomstenbelasting kent een tweetal *voorheffingen*, te weten de Loonbelasting en de Dividendbelasting. Het bedrag dat uiteindelijk aan Inkomstenbelasting is verschuldigd wordt verrekend met de geheven bedragen Loonbelasting en Dividendbelasting.

Alleen natuurlijke personen zijn onderworpen aan de Inkomstenbelasting. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen natuurlijke personen die in Nederland wonen (binnenlands belastingplichtigen), en die niet in Nederland wonen maar wel binnenlands inkomen genieten (buitenlands belastingplichtigen). Uit oogpunt van relevantie worden alleen de binnenlands belastingplichtigen in de inventarisatie opgenomen.

In figuur 3.1 is de kern van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 weergegeven.

		Artikel IB
Belastingsubject	binnenlands- en buitenlands belastingplichtigen	1
Belastingobject	belastbare inkomen en binnenlands belastbare inkomen	3 48
Tarief	progressief: van 7,05% tot 60% bijzonder: 45%, 20% en 10%	53a 57, 57a en 58
Wijze van heffen	aanslagbelasting	62

Figuur 3.1 Kern van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964

Rechtsgrond

De Inkomstenbelasting steunt op het *draagkrachtbeginsel*. Dit beginsel houdt in dat belasting wordt geheven naar rato van de draagkracht van belastingplichtigen. Als maatstaf van draagkracht is in de Inkomstenbelasting het inkomen gekozen. Het draagkrachtbeginsel is gebaseerd op het *gelijkheidsbeginsel*, dat inhoudt dat personen met een gelijk inkomen ook in gelijke mate in de heffing dienen te worden betrokken. Stevens (1991) merkt hierbij op dat naast het inkomen ook de leefomstandigheden als draagkrachtfactor van belang zijn.

3.2 Inkomensbestanddelen

De Wet op de Inkomstenbelasting 1968 kent een vijftal inkomensbestanddelen, ook wel bronnen genoemd, die te zamen het Onzuivere inkomen vormen. Een

voordeel wordt alleen dan tot een inkomensbron gerekend indien voldaan is aan de volgende drie voorwaarden:

1. er is sprake van deelname aan het economisch verkeer;
2. het voordeel moet worden beoogd;
3. het voordeel moet redelijkerwijs worden verwacht.

In het kader van dit onderzoek wordt alleen ingegaan op de bronnen Winst uit onderneming, Inkomsten uit arbeid en Inkomsten uit vermogen. Figuur 3.2 toont een schema van de opbouw van het Onzuivere inkomen.

	Artikel	Paragraaf
Winst uit onderneming	7	3.2.1
Inkomsten uit arbeid	22	3.2.2
Inkomsten uit vermogen	24	3.2.3
Inkomsten uit periodieke uitkeringen en verstrekkingen	30	-
Winst uit aanmerkelijk belang	39	-
Onzuivere inkomen		

Figuur 3.2 Opbouw Onzuivere inkomen

3.2.1 Winst uit onderneming

Op basis van artikel 6, Wet IB wordt Winst uit onderneming genoten door de gene "voor wiens rekening een onderneming wordt gedreven, daaronder begrepen hij die, anders dan als aandeelhouder, medegerechtigd is tot het vermogen van een onderneming. Hof Arnhem (BNB 1970/172) heeft de zinsnede "voor wiens rekening" nader uitgelegd. De ondernemer moet algemeen risico lopen ten aanzien van de onderneming of gerechtigd zijn tot de stille reserves bij liquidatie. De Hoge Raad (BNB 1960/171) besliste reeds eerder dat ondernemerschap niet vereist dat in de verliezen wordt gedeeld.

De wet licht het begrip "onderneming" niet nader toe, zodat de betekenis van dit begrip uit de gangbare definitie moet worden opgemaakt. In dit verband is een onderneming een organisatie, die erop is gericht met behulp van arbeid en kapitaal deel te nemen aan het maatschappelijk productieproces met het oogmerk om winst te behalen. Hierbij is het uitoefenen van een zelfstandig beroep ook als een onderneming aan te merken. In fiscaal opzicht is nog vereist dat de winst redelijkerwijs kan worden verwacht, zoals uit de hierbovengenoemde bronvereisten blijkt. De vraag of er sprake is van een onderneming moet objectief worden beoordeeld. De Hoge Raad (BNB 1974/177) achtte niet de wil van de belastingplichtige, maar de feitelijke omstandigheden doorslaggevend.

Bij het toerekenen van inkomensbestanddelen aan de verschillende inkomensbronnen moet een afgrenzing worden gemaakt tussen deze bronnen. Veelal zal een afgrenzing tussen de bronnen Winst uit onderneming en Inkomsten uit arbeid buiten dienstbetrekking, opgenomen in artikel 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB, niet eenvoudig zijn. Hierbij spelen onder meer de wijze van organisatie, de duurzaamheid van de werkzaamheden, het aantal opdrachtgevers en de beschikbare tijd een rol. Hof Leeuwarden (BNB 1971/194) besliste in dit opzicht dat een in loondienst zijnde landarbeider die pluimvee houdt, gezien de geregelde in- en verkopen een onderneming drijft. De afgrenzing tussen Winst uit onderneming en Inkomsten uit arbeid uit dienstbetrekking, opgenomen in artikel 22, eerste lid, onderdeel a, Wet IB, is duidelijker. Hierbij zijn zelfstandigheid en de aanwezigheid van een gezagsverhouding van grote betekenis. De Hoge Raad (BNB 1968/160) besliste in dit verband dat deeltelers van spruiten een eigen onderneming drijven. De af-

grenzing tussen Winst uit onderneming en Inkomsten uit vermogen, opgenomen in artikel 24, Wet IB, wordt grotendeels bepaald door de hoeveelheid verrichte arbeid ten opzichte van die hoeveelheid die bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is.

In figuur 3.3 staat een overzicht van de in het kader van dit onderzoek te behandelen aspecten van de bron Winst uit onderneming.

	Artikel	Paragraaf
Totale winst	7	3.2.1.1
Objectieve vrijstellingen	8	3.2.1.2
Jaarwinst	9	3.2.1.3
Passiefpost milieuverontreiniging		3.2.1.4
VAMIL-regeling	10	3.2.1.5
Investeringsaftrek	11	3.2.1.6
Reserveringsmogelijkheden	13 en 14	3.2.1.7
Vermogensaftrek	14a	3.2.1.8
Staking van een onderneming	7, 15, 16, 17 en 18	3.2.1.9
Winst uit onderneming		

Figuur 3.3 Winst uit onderneming

3.2.1.1 Totale winst

Uit oogpunt van vereenvoudiging van de belastingheffing wordt het fiscale winstbegrip gesplitst in twee winstbegrippen, namelijk de totale winst en de jaarwinst. De totale winst is in artikel 7, Wet IB gedefinieerd als "het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit onderneming". Het bevat alle voordelen, zowel positieve als negatieve, waartoe de bedrijfs- of beroepsuitoefening in staat heeft gesteld.

De totale winst wordt over de gehele levensduur gemeten, waarbij het zogenaamde "gulden-is-gulden-stelsel", een nominalistisch stelsel ¹⁾, wordt gehanteerd. Hierdoor worden ook inflatiewinsten belast. De totale winst kan op twee manieren worden bepaald. Allereerst kan dit geschieden door de verschillende winst- en verliesrekeningen van de onderneming achter elkaar te leggen en de winsten op te tellen. De tweede mogelijkheid is de methode van vermogensvergelijking, waarbij de winst wordt bepaald door het beginvermogen van de onderneming in mindering te brengen op het eindvermogen.

De ondernemingskosten worden op de voordelen in mindering gebracht. Als ondernemingskosten worden door de Hoge Raad (BNB 1955/348) aangemerkt: alle uitgaven gedaan met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming, ook indien deze uitgaven niet zakelijk verantwoord waren. De fiscus mag het beleid van de ondernemer dus in principe niet toetsen, het zakelijk karakter staat voorop. Sinds het zogenaamde "Cessna-arrest" (HR BNB 1983/202) kan worden gesteld dat de fiscus echter toch een zeker toetsingsrecht heeft. Het reële stelsel van de Wet op de Inkomstenbelasting brengt met zich mee dat alleen feitelijk gemaakte kosten aftrekbaar zijn. In dit verband besliste de Hoge Raad (BNB 1958/116) dat bij pacht van grond tegen een te lage prijs dan normaal zou kunnen zijn bedongen,

1) Door jurisprudentie en een aantal wettelijke bepalingen kent het begrip totale winst toch ook een aantal substantialistische kenmerken. Zo mogen bij de voorraadwaardering substantialistische waarderingsmethoden worden gebruikt, zoals het "ijzeren voorraadstelsel" en het "lifostelsel". Daarnaast kan de vervangingsreserve als een substantialistisch element worden gezien, terwijl ook de vermogensaftrek bedoeld is om de heffing over inflatiewinsten te voorkomen.

geen hoger bedrag als bedrijfslast in mindering op de winst worden gebracht dan in werkelijkheid als pacht som is betaald.

Sinds de "Oort-wetgeving", die per 1 juli 1989 in werking is getreden, is de aftrekbaarheid van de zogenaamde "gemengde kosten" aanzienlijk beperkt. Gemengde kosten zijn kosten die zowel een zakelijk als een privé-karakter hebben. Er dient een onderscheid te worden gemaakt tussen gemengde kosten met betrekking tot de *onderneming* in zijn totaliteit, opgenomen in artikel 8a, Wet IB, en kosten met betrekking tot de persoon van de *ondernemer*, opgenomen in artikel 8b, Wet IB. Zo zijn als ondernemingskosten bijvoorbeeld kosten van geldboeten en relatiegeschenken met een waarde hoger dan f 50,- geheel niet aftrekbaar, terwijl kantinekosten slechts voor 75% aftrekbaar zijn. Als ondernemerskosten zijn volledig voor aftrek uitgesloten de kantoorruimte in de privé-woning. Een aantal andere kosten, zoals bijvoorbeeld verhuiskosten, zijn aftrekbaar tot het aangegeven bedrag.

De totale winst moet worden gecorrigeerd voor kapitaalstortingen en -onttrekkingen door de ondernemer. Een voorbeeld van een kapitaalstorting is de verkoop van een privé-vermogensbestanddeel van de ondernemer aan zijn onderneming, tegen een lager bedrag dan de waarde van dat bestanddeel in het economisch verkeer. De door de ondernemer bewoonde ondernemingswoning vormt een kapitaalonttrekking. Op grond van de huurwaarde-regeling van artikel 42a, Wet IB wordt de winst met het bedrag van de bruto-huurwaarde van de woning gecorrigeerd. In de land- en tuinbouw is ook de onttrekking van produkten ten behoeve van eigen verbruik veel aan de orde. De Hoge Raad (BNB 1971/67) heeft beslist dat in geval de onttrokken goederen zonder meer door andere kunnen worden vervangen, de winst voor de inkoop prijs van de goederen mag worden gecorrigeerd. Bij agrarische bedrijven gaat deze onttrekking echter ten koste van de omzet, zodat bij de winstcorrectie moet worden uitgegaan van verkoopprijzen. De hierdoor op het eerste gezicht resulterende nadelige positie voor agrarische ondernemers is slechts schijn. Immers, de verkoopprijzen voor agrarische produkten liggen nog ver onder de consumenten prijzen.

Bij de vaststelling van het ondernemingsvermogen speelt de problematiek van de vermogensetikettering een rol. Er bestaan voor ondernemers twee categorieën vermogen, namelijk ondernemingsvermogen en privé-vermogen. Het belang van de etikettering is onder meer gelegen in de belastbaarheid van vermogenswinsten. Zo zijn waardeveranderingen van vermogensbestanddelen die behoren tot het privé-vermogen onbelast c.q. niet aftrekbaar, terwijl deze, ten aanzien van bestanddelen die tot het ondernemingsvermogen worden gerekend, wel belast c.q. wel aftrekbaar zijn. Daarnaast is de etikettering onder meer van invloed op de aftrekbaarheid van kosten en de dotaties aan de fiscale oudedagsreserve, welke afhankelijk is van de hoogte van het ondernemingsvermogen.

Ten aanzien van de etikettering van vermogensbestanddelen bestaan drie mogelijkheden:

1. *verplicht ondernemingsvermogen*: hiertoe behoren bestanddelen die gezien hun aard en functie binnen de onderneming alleen tot het ondernemingsvermogen kunnen worden gerekend. Hieronder vallen bijvoorbeeld bedrijfs gedeelten van boerderijen (HR BNB 1979/194);
2. *verplicht privé-vermogen*: hiertoe behoren bestanddelen die gezien hun aard en functie alleen tot het privé-vermogen kunnen worden gerekend. In dit opzicht kan worden gedacht aan een vakantiehuis dat alleen als zodanig wordt gebruikt (HR BNB 1956/294);
3. *keuzevermogen*: hiertoe behoren bestanddelen die gezien hun aard en functie niet direct tot het ondernemings- of het privé-vermogen kunnen worden gerekend. De ondernemer kan hierbij zelf bepalen tot welke vermogenscategorie hij het bestanddeel rekent. Een voorbeeld hiervan is het woongedeelte van een boerderij, mits dit gedeelte bouwkundig kan worden gescheiden van het bedrijfs gedeelte (HR BNB 1979/194).

De gemaakte keuze is in principe onherroepelijk, hoewel er situaties zijn die herziening van de keuze in latere jaren rechtvaardigen. Herziening is onder meer mogelijk in geval van substantiële wetswijzigingen en ingrijpende verbouwingen van onroerende zaken.

3.2.1.2 Landbouwwijstelling

In artikel 8, Wet IB zijn een aantal objectieve vrijstellingen opgenomen. Door de werking van deze vrijstellingen blijven bepaalde *inkomensbestanddelen* buiten de heffing van Inkomstenbelasting. Objectieve vrijstellingen dienen te worden onderscheiden van subjectieve vrijstellingen, die een bepaalde groep *belastingplichtigen* buiten de heffing plaatsen. In het kader van dit onderzoek wordt hieronder ingegaan op de landbouwwijstelling. De bosbouwwijstelling wordt in hoofdstuk 10 Bos en landgoed besproken, terwijl de stakingswinstvrijstelling en de vrijstelling voor bedrijfsbeëindigingsstamrechten onder 3.2.1.9 Staking worden behandeld.

Achtergrond

De landbouwwijstelling is gebaseerd op de gedachte dat de landbouwer die op eigen grond zijn bedrijf uitoefent, ten aanzien van die grond twee functies heeft: hij is zowel eigenaar als gebruiker van de grond. Als eigenaar-niet-ondernemer zouden gerealiseerde boekwinsten bij verkoop onbelast zijn in de vermogens sfeer. Echter, als gebruiker-ondernemer zouden dergelijke winsten belast zijn in de winstsfeer. De landbouwwijstelling lost dit probleem op.

Beschrijving

De landbouwwijstelling, opgenomen in artikel 8, eerste lid, onderdeel b, Wet IB, is een belangrijke tegemoetkoming voor de agrariër. Door de werking van deze vrijstelling is de boekwinst als gevolg van waardeveranderingen van tot een land- of tuinbouwbedrijf behorende grond belastingvrij. Kort samengevat gaat het bij de toepassing van de landbouwwijstelling om drie kernpunten:

1. landbouwbedrijf;
2. gronden;
3. waardeveranderingen.

Ad 1. Landbouwbedrijf

Het begrip "landbouwbedrijf" was tot 1 april 1986 niet in de wet gedefinieerd. Voor de toepassing van de landbouwwijstelling werd door de fiscus aangeknoopt bij de zogenaamde "eigen-voedseleis" en de mate van grondgebondenheid. De eigen-voedseleis hield in dat het vee bij veehouderijen hoofdzakelijk met op het eigen land gewonnen voer moest worden gevoed. Door deze aanknooppunten konden bedrijven die zich toediepten op de intensieve veeteelt, alsmede de grondloze tuinbouwbedrijven, geen gebruik maken van de vrijstelling.

Bij de wetswijziging per genoemde datum werd aan artikel 8, IB een tweede lid toegevoegd waardoor het begrip landbouwbedrijf werd uitgebreid. Kort gezegd is ieder bedrijf dat gronden (commercieel) exploiteert een landbouwbedrijf in de zin van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964. Het betreft dus:

- a. een bedrijf gericht op het winnen van tot het plantenrijk behorende producten, of;
- b. een bedrijf gericht op het fokken, mesten of houden van eigen of andermans dieren.

Ad 2. Gronden

De vrijstelling is alleen van toepassing op gronden, en niet op de zich daarop bevindende opstallen en gewassen. Om deze reden zal de ontvangen verkoopsom moeten worden gesplitst. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad (HR BNB1979/2)

blijkt dat toerekening van de verkoopsom naar rato van de agrarische waarde van de componenten een acceptabele oplossing is.

Het begrip "landbouwgrond" omvat meer dan alleen de juridische eigendom van landbouwgrond. Als landbouwgrond wordt mede aangemerkt:

- economische eigendom van grond;
- erfpachtsrechten van grond;
- vruchtgebruik van grond;
- ondergrond van gebouwen, mits deze als zodanig dienstbaar is aan het landbouwbedrijf.

Niet als landbouwgrond wordt aangemerkt:

- grond ten dienste van verblijfsrecreatie;
- grond ten dienste van agrarische hulpbedrijven (loonbedrijven);
- grond ten dienste van agrarische nevenbedrijven (opslagbedrijven);
- gronden ten behoeve van de bosbouw.

Ten aanzien van de verkoop van delfstoffen uit landbouwgronden geldt dat de landbouwvrijstelling hierop niet van toepassing is als de delfstoffen buiten de agrarische sfeer worden aangewend.

Ad 3. Waardeveranderingen

Waardeveranderingen kunnen interne en externe oorzaken hebben. Volgens de Hoge Raad geldt de landbouwvrijstelling alleen voor waardeveranderingen als gevolg van externe invloeden (HR B. 9234). Deze worden veroorzaakt door wijzigingen in de economische conjunctuur of in de waarde van het geld, waarop de agrariër geen invloed kan uitoefenen. Bij verkoop gerealiseerde interne waardeveranderingen, welke door de agrariër wel te beïnvloeden zijn, worden dus gewoon belast. Hierbij valt te denken aan waardeveranderingen als gevolg van grondverbetering, drainage en ruilverkaveling.

Per 1 april 1986 is de regeling van de landbouwvrijstelling gewijzigd. Tegelijkertijd met de genoemde uitbreiding van het begrip landbouwbedrijf is een inperking van de onder de vrijstelling vallende voordelen ingevoerd. Deze betreft de belastbaarstelling van bestemmingswijzigingswinsten. Bij verkoop gerealiseerde waardemutaties vallen sindsdien gedeeltelijk niet meer onder de vrijstelling indien zij zijn veroorzaakt door het feit dat de grond is onttrokken of waarschijnlijk binnenkort wordt onttrokken aan de agrarische sfeer. Bij de invulling van de term "binnenkort" wordt een termijn van maximaal 72 maanden in acht genomen. De inperking heeft tot gevolg dat de boekwinst moet worden gesplitst in een belast deel en een deel dat onder de vrijstelling valt. Hiervoor zijn een drietal waardebegrippen van belang:

1. de waarde in het economisch verkeer (WEV);
2. de waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB);
3. de boekwaarde (BW).

Het vrijgestelde deel wordt gevormd door het verschil tussen de waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming en de boekwaarde (WEVAB-BW). Het belaste deel betreft alleen de waardemutatie als gevolg van de bestemmingswijziging, dit is het verschil tussen de waarde van de grond in het economisch verkeer en de waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming (WEV-WEVAB). Indien men het voornemen heeft de met bestemmingswijzigingswinst belaste grond te vervangen, kan belastingheffing worden uitgesteld door de winst in een vervangingsreserve onder te brengen. De reserve wordt dan afgeboekt op de kostprijs van de vervangende grond, waardoor een lagere waarde bij agrarische bestemming in acht moet worden genomen. Het uitgestelde winstbestanddeel wordt hierdoor bij vervreemding van de vervangende grond alsnog belast.

Bij de wetwijziging is tevens een overgangsregeling in het leven geroepen, opgenomen in artikel 70, Wet IB. Deze behelst dat alleen de waardemutatie (WEV-WEVAB) vanaf 1 april 1986 in de heffing wordt betrokken. De mutatie tot en met 31 maart 1986 valt dus nog onder de vrijstelling. Voor toepassing van deze over-

gangsregeling is een juiste waardevaststelling uitermate belangrijk. Er dient te worden getaxeerd op twee tijdstippen:

1. op de peildatum (31 maart 1986): de aanwezige waardemutatie wordt vastgesteld;
2. op het realisatietijdstip: de dan aanwezige waardemutatie wordt verminderd met de onder 1. vastgestelde verandering.

Voorwaarde voor de toepassing van deze regeling is voorts dat de belanghebbende een verzoek tot vaststelling van de bestemmingswijzigingswinst heeft gedaan vóór 1 januari 1992. Uit een brief van de staatssecretaris van 21 juni 1990 blijkt dat een dergelijk verzoek reeds geacht wordt te zijn gedaan, als in de aangifte op enigerlei wijze te kennen is gegeven dat toepassing van de landbouwwijziging op prijs wordt gesteld. Verzoeken na 1 januari 1992 worden niet ingewilligd, zodat ten aanzien hiervan het hele verschil (WEV-WEVAB) wordt belast. Dit werd recentelijk nog eens bevestigd door de Hoge Raad (V-N 1994/37).

De overgangsregeling is niet te gebruiken bij grondloze tuinbouwbedrijven en bij de intensieve veeteelt. Toepassing van artikel 70, Wet IB vereist namelijk dat het landbouwbedrijf reeds per 31 maart 1986 onder de oude landbouwwijziging viel.

Ten slotte moet worden opgemerkt dat de landbouwwijziging uitsluitend ziet op waardeveranderingen van gronden in de periode waarin die gronden dienstig zijn aan het landbouwbedrijf. Dit betekent dat waardeveranderingen van voor en na die periode gewoon zijn belast. Splitsing of compartimentering van de waardeveranderingen is dan ook noodzakelijk volgens de Hoge Raad (HR BNB 1956/33, HR BNB 1965/160 en HR BNB 1990/79).

Jurisprudentie

- Er is veel jurisprudentie met betrekking tot de landbouwwijziging:
- het verkrijgen van een bouwvergunning voor een agrarisch perceel valt toch onder de landbouwwijziging, in tegenstelling tot hetgeen in HR BNB 1980/95 werd beslist (HR BNB 1988/70);
 - een vergoeding voor de waardevermindering van gronden door verpachting valt onder de landbouwwijziging (HR BNB 1988/257 en HR BNB 1990/229);
 - grondwateronttrekking is geen waardevermindering van gronden: een vergoeding hiervoor valt niet onder de landbouwwijziging maar is aan te merken als een vergoeding voor inkomensschade (HR BNB 1990/78);
 - de landbouwwijziging is niet van toepassing op een veehandelaar (HR BNB 1990/79);
 - de prijs overeengekomen door onafhankelijke derden is de waarde (HR BNB 1990/83);
 - investeringen in landbouwgronden die een niet blijvende waardevermeerdering tot gevolg hebben (drainage) kunnen worden geactiveerd: afschrijving is mogelijk (HR BNB 1992/11);
 - voor toepassing van de overgangsregeling van artikel 70 IB is vereist dat het waardeverschil voor 1 april 1986 is ontstaan (HR BNB 1992/80);
 - bij de sloop van glasopstanden gevolgd door nieuwbouw noopt "goedkoopmansgebruik" niet tot het toerekenen van de boekwaarde van de versleten glasopstanden aan de kostprijs van de nieuwe opstanden of aan de grond: de boekwaarde van de gesloopte glasopstanden kunnen als verlies worden aangemerkt (HR BNB 1993/240);
 - met betrekking tot de overgangsregeling van artikel 70 Wet IB is de waarde in het economisch verkeer gelijk aan de waarde met inachtneming van de agrarische bestemming (HR FED 1993/428);
 - een vereveningsuitkering van een voormalig waterschap valt niet onder de landbouwwijziging; het voordeel houdt geen verband met enige waardeverandering van de grond (HR FED 1993/438).

Discussie

Over de rechtsgrond van de landbouwwijstelling wordt reeds jaren gediscussieerd. In de wetenschappelijke kringen wordt geopperd dat de agrarische sector door de werking van de landbouwwijstelling ten opzichte van andere sectoren in een bevoorrechte positie terecht komt. Zo schrijft Hofstra (1972) over de wijstelling: "Dat het, dwars door alle partijenformaties heenlopende groene front er, door zijn invloed in de verschillende fracties, in geslaagd is de landbouwwijstelling van artikel 8, letter b, Wet IB 1964 gehandhaafd te krijgen, heeft echter met een evenwichtige belastingheffing niets meer te maken." Voorts schrijft hij te zamen met Stevens (1994) dat de veronderstelde dubbelfunctie van de landbouwer met betrekking tot de bij hem in gebruik zijnde onroerende zaken zich ook kan voordoen bij andere ondernemers. Zij concluderen dat er voor een onderscheid tussen bedrijfstakken geen reden bestaat en dat de wijstelling in strijd is met het overigens geldende winstbegrip. Om deze reden pleiten zij in navolging van Smeets 1) voor afschaffing van de wijstelling. Jansen (1992) acht de landbouwwijstelling desalniettemin geen fiscale steunmaatregel in de zin van artikel 92 van het EEG-verdrag en om deze reden niet in strijd met dit Verdrag.

In het kamp van de agrarische adviseurs houdt men zich vast aan de dubbelfunctie van de landbouwer met betrekking tot de grond. Tuinte (1993) noemt onder meer als argumenten voor handhaving van de wijstelling:

- de bijzondere eigenschappen van landbouwgrond als bedrijfsmiddel, zoals de functie van vestigingsplaats, onverslijtbaarheid, het verbod van afschrijving en de onmogelijkheid van vermeerdering;
- in de meeste EG-lidstaten wordt winst op grond hetzij niet belast hetzij gecompenseerd door gunstige forfaitaire belastingheffing;
- in tegenstelling tot het midden- en kleinbedrijf legt de investering in landbouwgrond een groot vermogensbeslag op de landbouwonderneming.

In een nota van het Ministerie van Landbouw en Visserij 2) wordt de belastingdruk van de landbouwsector in de verschillende EG-lidstaten vergeleken. Uit deze nota kan voorzichtig worden geconcludeerd dat landbouwers in lidstaten met een forfaitair winstbelastingstelsel beter af zijn dan die in lidstaten met een reëel stelsel.

Niet helemaal duidelijk is welke waarde nu precies de waarde in het economisch verkeer weerspiegelt. De Hoge Raad heeft meerdere malen uitspraak gedaan omtrent deze kwestie:

- de waarde in het economisch verkeer is gelijk aan de prijs die bij aanbidding van de zaak ter verkoop op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde daarvoor zou zijn besteed (HR BNB 1969/63);
- de waarde is gelijk aan de hoogste prijs (HR V-N 1984, blz. 2046);
- de prijs overeengekomen tussen onafhankelijke derden is de waarde (BNB 1990/83).

Volgens Remie (1985) bepaalt de hoogste prijs de waarde in het economisch verkeer, waarbij hij aansluit bij de mening van de Hoge Raad in V-N 1984, blz. 2046. Deze opvatting werd door hem reeds eerder (1979) verwoord.

Tuinte (1992) stelt dat de overgangsregeling van artikel 70, Wet IB compartimenterende werking heeft. Voorts moet volgens hem worden vastgesteld dat de Belastingdienst een te enge - in voorkomende gevallen zelfs een apert onjuiste - uitleg geeft aan het geldende begrippenarsenaal.

1) Noten onder HR BNB 1956/39, BNB 1968/180 en BNB 1971/169.

2) Ontleend aan Tweede Kamer, vergaderjaar 1980-1981, 16727, nrs. 1-2 en Tweede Kamer, vergaderjaar 1987-1988, 16727, nr. 3.

3.2.1.3 Jaarwinst

Het hierboven beschreven begrip totale winst is voor de heffing van de Inkomstenbelasting niet goed hanteerbaar. De fiscus zou bij toepassing van dit begrip pas bij het einde van de onderneming tot heffing kunnen overgaan. Om deze reden wordt de totale winst opgedeeld in jaarmoten die resulteren in de zogenaamde "jaarwinst".

De jaarwinst wordt op basis van artikel 9, Wet IB bepaald "volgens goed koopmansgebruik met inachtneming van een bestendige gedragslijn welke onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst en welke slechts gewijzigd kan worden indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt". In dit verband dient onder "goed koopmansgebruik" te worden verstaan, iedere bedrijfseconomisch aanvaardbare gedragslijn welke niet strijdig is met de tekst, opzet en strekking van de wet. Met het vereiste van een "bestendige gedragslijn" moet worden voorkomen dat door willekeurige stelselwijzigingen een incidenteel fiscaal voordeel wordt behaald.

Goed koopmansgebruik gaat uit van het zogenaamde "matching-principe", op grond waarvan de baten en lasten moeten worden toegerekend aan de jaren waarop zij betrekking hebben. Hierbij mag echter het "voorzichtigheidsbeginsel" worden gehanteerd, waardoor rekening wordt gehouden met nog niet gerealiseerde verliezen. Winsten mogen echter op grond van dit beginsel niet eerder worden genomen dan het realisatietijdstip. Dit tijdstip is het moment van levering van het goed of dat van verrichting van de dienst.

De omvang van de jaarwinst vloeit mede voort uit de wijze van waardering van bedrijfsmiddelen. Onder bedrijfsmiddelen verstaat de Hoge Raad (BNB 1953/119) "tot het bedrijfsvermogen behorende zaken welke, in tegenstelling tot de zaken die voor de omzet zijn bestemd, tot het vaste kapitaal behoren en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt". Bedrijfsmiddelen worden fiscaal tegen de aanschaffings- of voortbrengingskosten op de balans opgenomen. Hierbij moet onder aanschaffingskosten niet alleen de koopprijs, maar ook alle andere bijkomende kosten worden verstaan. Ten aanzien van de land- en tuinbouw bestaat er op grond van resoluties daterend van 1930 en 1943 een bijzondere faciliteit met betrekking tot de verwerking van de aankoopkosten van grond en gebouwen in het fiscale resultaat. De faciliteit houdt in dat deze aankoopkosten, zoals notariskosten en kosten van overdrachtsbelasting, mogen worden "afgeschreven" in een tijdsverloop van vijf jaar. De achtergrond van de bijzondere faciliteit wordt gevormd door de gedachte dat het prijspeil constant is, waardoor zelfs bij verkoop de aankoopkosten niet kunnen worden goedge maakt. Naar aanleiding van vragen van het kamerlid Vermeend heeft de staatssecretaris van Financiën in juli 1994 besloten de goedkeuring, wegens strijd met het gelijkheidsbeginsel, in te trekken voor kosten met betrekking tot de aanschaf van opstallen en grond na 31 december 1994 ¹⁾. De intrekking van de resoluties betekent echter niet dat de aankoopkosten niet meer kunnen worden verrekend. De aankoopkosten met betrekking tot grond kunnen voortaan bij vervreemding ten laste van het resultaat komen. In geval van een stijgend prijsniveau worden deze kosten verrekend met de boekwinst. In geval van een gelijkblijvend of dalend prijsniveau komen zij ten laste van het resultaat. Immers, voor zover het boekverlies wordt veroorzaakt door de aankoopkosten is geen sprake van een waardeverandering die onder de landbouwwijziging valt. De aankoopkosten van de opstallen komen via afschrijvingen van de bedrijfsmiddelen waarop zij betrekking hebben ten laste van het resultaat.

De waardering van de bedrijfsmiddelen wordt beïnvloed door afschrijvingen. Fiscaal mag op een bedrijfsmiddel worden afgeschreven vanaf het moment van in

1) Ontleend aan Weekblad 1994/6113, blz. 1133.

gebruikneming 1) voor zover de in het bedrijfsmiddel besloten liggende werkeenheden daadwerkelijk worden verbruikt. De meest voorkomende afschrijvingssystemen zijn het lineaire en het degressieve afschrijvingssysteem. Dit laatstgenoemde systeem wordt ook wel het "boekwaarde-afschrijvingssysteem" genoemd. De Hoge Raad (BNB 1954/117) heeft beslist dat toepassing van dit systeem wel een duidelijke parallel tussen de afschrijvingsbedragen en de afnemende nutsprestaties vereist. Ten aanzien voor agrarische bedrijfsmiddelen werd deze uitspraak onderschreven door de staatssecretaris (Resolutie BNB 1967/61), die stelde dat boekwaarde-afschrijving is toegestaan voor landbouwmachines en -installaties, alsmede voor nieuwe of gemoderniseerde opstallen, maar niet voor oude opstallen.

Over de afschrijvingstermijnen worden veelal afspraken gemaakt tussen de Belastingdienst en groepen belastingplichtigen. Ten aanzien van de land- en tuinbouw wordt verwezen naar de Landelijke Landbouwnormen 1993. Hoewel men uit oogpunt van rechtsgelijkheid zoveel mogelijk streeft naar voor iedere belastingplichtige geldende normen bestaan er naast deze afspraken op landelijk niveau ook veel regionale afspraken tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Zo zijn de afschrijvingsbedragen in de Westlandse glastuinbouw gebaseerd op de zogenaamde "Delftse afspraak", daterend van 1980 2).

Hieronder wordt kort ingegaan op de waardering en afschrijving van de volgende groepen bedrijfsmiddelen die voor kunnen komen op balansen van agrarische bedrijven:

1. onlichamelijke bedrijfsmiddelen;
2. onroerende zaken;
3. machines, werktuigen en trekkers;
4. deelnemingen;
5. vee;
6. plant- en boomopstanden;
7. voorraden.

Ad 1. Onlichamelijke bedrijfsmiddelen

Als onlichamelijke bedrijfsmiddelen kunnen onder meer worden aangemerkt pachtrechten, erfpachtsrechten en produktierechten.

Het pachtrecht vloeit voort uit de Pachtwet 1958, welke de pachter beoogt te beschermen, en geeft de pachter het recht de betreffende onroerende zaak te pachten. Op grond van de Pachtwet geldt een pachtovereenkomst voor een periode van zes jaar, wanneer deze los land betreft. Een pachtovereenkomst die een boerderij betreft geldt voor een periode van twaalf jaar. Deze termijnen worden van rechtswege telkens met zes jaar verlengd.

Op grond van artikel 13, eerste lid, Pachtwet kan slechts een pacht prijs worden bedongen voor het gebruik van gebouwen en gronden. Voor de verwerving van het pachtrecht zelf wordt niets betaald. Hieruit vloeit voort dat bij einde van de pacht geen koopsom mag worden bedongen voor het pachtrecht, welke verbodsbepaling in artikel 71, Pachtwet is opgenomen. Dit zou betekenen dat de betaalde koopsom voor het pachtrecht niet op de fiscale balans mag worden gewaardeerd. De Hoge Raad (BNB 1958/213 en BNB 1959/23) heeft echter bepaald dat de betaalde koopsom toch als pachtrecht kan worden geactiveerd. Over de afschrijvingstermijnen van dit pachtrecht bestaat geen eenduidigheid. Hof Amsterdam (V-N 1960, blz. 916) noemt een termijn van twaalf jaar, terwijl de Hoge Raad (BNB 1975/159) een termijn van negen jaar binnen de grenzen der redelijkheid acht. Uit gesprekken met deskundigen van de VLB is gebleken dat in de praktijk veelal wordt uitgegaan van een termijn van zeven tot twaalf jaar.

1) Indien men investeert in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen, mag op grond van de VAMIL-regeling, welke onder 3.2.1.5 wordt besproken, reeds vanaf het moment van aankoop worden afgeschreven.

2) Ontleend aan gesprekken met deskundigen van de VLB.

Een erfpachtsrecht is een zakelijk recht om het volle genot te hebben van een aan een ander toebehorende onroerende zaak. Ter zake van het erfpachtsrecht wordt jaarlijks erfpachtcanon betaald. In de landbouw zijn veel erfpachtsrechten uitgegeven in de IJsselmeerpolders.

De kosten van het verkrijgen van het gebruiksrecht kunnen worden geactiveerd. Ten aanzien van eeuwigdurende erfpachtsrechten besliste Hof Arnhem (V-N 1979, blz. 1045) dat afschrijving niet mogelijk was, omdat de waarde van het recht noch door benutting, noch door tijdsverloop daalde. Op de kosten van het verkrijgen van tijdelijke erfpachtsrechten mag wel worden afgeschreven, zo besliste Hof Arnhem (BNB 1980/131).

Als produktierechten kunnen worden genoemd het melkquotum, het mestquotum en het suikerquotum. Toegewezen quota worden niet gewaardeerd; aangekochte quota worden gewaardeerd op de historische aankoopprijs. Afschrijving vindt lineair plaats met inachtneming van de volgende termijnen:

- melkquotum: afschrijving in acht jaar;
- mestquotum: afschrijving tot het jaar 2000;
- suikerquotum: afschrijving in vijf jaar.

Ad 2. Onroerende zaken

Als onroerende zaken in de land- en tuinbouw kunnen onder meer landbouwgronden, erfpachtsrechten, bedrijfsgebouwen, woonhuizen, glasopstanden en installaties worden genoemd.

Landbouwgronden worden fiscaal gewaardeerd op de historische aanschafprijs. Op deze regel bestaat echter een uitzondering, namelijk in geval van overdracht van grond van verpachter aan pachter tussen welke een niet-zakelijke pachtovereenkomst bestaat. De Hoge Raad (V-N 1987, blz. 2165) heeft bepaald dat bij een dergelijke overeenkomst geen pachtersvoordeel ontstaat. In dat geval wordt het voordeel van de verkoper-verpachter gesteld op het verschil tussen de vrije waarde (en dus niet de werkelijk ontvangen waarde in verpachte staat) en de aankoopprijs. Dit voordeel valt weg in de landbouwwijstelling. De koper-pachter mag de grond nu echter waarderen op de vrije waarde, en dus niet op de werkelijk betaalde koopsom. Op gronden kan niet worden afgeschreven omdat de gebruikswaarde door het gebruik niet vermindert.

Grondverbeteringen moeten duidelijk worden onderscheiden van grondonderhoud. Kosten van grondonderhoud moeten direct ten laste van het resultaat worden gebracht, terwijl kosten van grondverbetering, indien deze een tijdelijk karakter heeft, mogen worden geactiveerd en worden afgeschreven. Hof Leeuwarden (V-N 1980, blz. 2333) besliste dat sprake is van grondonderhoud indien de werkzaamheden er slechts toe hebben geleid dat de grond weer gebruikt zal worden overeenkomstig de oorspronkelijke bestemming. Van een tijdelijke grondverbetering is volgens Hof Amsterdam (V-N 1977, blz. 1385) sprake in geval van het vervangen van een kleilaag door een zandlaag. De Hoge Raad (BNB 1964/168) merkt het dempen van sloten en egalisatie niet aan als een afschrijfbaar grondverbetering, omdat de verbetering van blijvende aard is.

Ten aanzien van bedrijfsgebouwen geldt de hoofdregel dat deze worden geactiveerd tegen de kostprijs verminderd met de afschrijvingen. Goed koopmansgebruik laat echter toe 1) dat bedrijfsmiddelen op de lagere bedrijfswaarde worden gewaardeerd, mits deze waarde aantoonbaar lager is en het gekozen waarderingssysteem daarvoor ruimte laat, doordat het waardering op lagere bedrijfswaarde als element bevat. Op grond van een hierboven genoemd arrest van de Hoge Raad en een resolutie mag het boekwaarde-afschrijvingssysteem alleen worden gehanteerd indien er een duidelijke parallel bestaat tussen de afschrijvingsbedragen en de af-

1) Ontleend aan de Korte Toelichting IB 1964, paragraaf 11, eerste lid.

nemende nutsprestaties. Om deze reden is toepassing van dit systeem op zowel oude als nieuwe bedrijfsgebouwen veelal niet toegestaan. Immers, van nieuwe bedrijfsgebouwen kan niet altijd worden verwacht dat zij snel zullen verouderen, terwijl bij oudere gebouwen de periode waarin zij meer nut zouden afwerpen reeds voorbij is. Op grond van latere jurisprudentie (HR BNB 1970/185) werd boekwaarde-afschrijving echter toch toegestaan op oude opstallen, wegens de na de Tweede Wereldoorlog opgetreden snelle ontwikkeling in de landbouwtechniek.

Bij boerderijen waarop een recht van vruchtgebruik is gevestigd heeft de bloot eigenaar de volgende keuze ten aanzien van de waardering van de boerderij:

- activering van de waarde van de volle eigendom en passivering van de waarde van het vruchtgebruik;
- activering van de blote eigendom.

De Hoge Raad (BNB 1980/230) besliste in dit verband dat goed koopmansgebruik niet toelaat dat de waardestijging van de blote eigendom, in verband met het ouder worden van de vruchtgebruiker, pas in het jaar waarin het vruchtgebruik eindigt tot de winst wordt gerekend. De vraag door wie mag worden afgeschreven, door de vruchtgebruiker of door de bloot eigenaar, moet worden beantwoord aan de hand van hetgeen partijen zijn overeengekomen. Zo besliste de Hoge Raad (BNB 1957/26) dat indien de vruchtgebruiker bij het einde van het vruchtgebruik de zaken aan de bloot eigenaar teruggeeft in de staat waarin zij zich op dat moment bevinden, en het waardeverschil dus voor rekening van de bloot eigenaar komt, deze dan ook mag afschrijven. Hof Leeuwarden (BNB 1979/30) besliste dat indien de waardevermindering voor rekening van de vruchtgebruiker komt, doordat deze ter zake hiervan een vergoeding aan de bloot eigenaar betaalt, de vruchtgebruiker in dit geval mag afschrijven.

Woonhuizen die tot het ondernemingsvermogen behoren worden geactiveerd tegen de aankoopkosten, waarop jaarlijks 2 tot 5% wordt afgeschreven.

Glasopstanden worden gewaardeerd op de aanschafkosten, verminderd met de afschrijvingen. Afschrijving geschiedt lineair of degressief. Uit gesprekken met deskundigen van de VLB is gebleken dat de Belastingdienst ten aanzien van "tweedehands" glastuinbouwbedrijven het degressieve afschrijvingssysteem, in verband met het afnamepatroon van de nutsprestaties, niet meer accepteert.

Als installaties kunnen elektrische, verwarmings-, schermdoek- en beregeningsinstallaties worden genoemd, alsmede klimaatcomputerapparatuur. Installaties maken veelal een geïntegreerd onderdeel uit van de bedrijfsgebouwen. Ondanks dit feit mag wegens technische aspecten een ander afschrijvingssysteem worden gehanteerd dan ten aanzien van de gebouwen geschiedt.

Ad 3. Machines, werktuigen en trekkers

Machines, werktuigen en trekkers worden gewaardeerd op de aanschafprijs, verminderd met kortingen, subsidies en het bedrag van een eventueel vrijvallende vervangingsreserve. Afschrijving geschiedt veelal op basis van het lineaire of het boekwaardesysteem.

Ad 4. Deelnemingen in coöperaties

Ten aanzien van de vermogensetikettering van deelnemingen in coöperaties bestaan drie mogelijkheden. Deelnemingen vormen verplicht ondernemingsvermogen indien er een zakelijke band bestaat tussen de onderneming van de coöperatie en die van de ondernemer, en de deelneming bovendien een essentieel bedrijfsmiddel vormt (Hof Leeuwarden BNB 1962/229). Indien de deelneming geen essentieel bedrijfsmiddel vormt, maar er wel een zakelijke band bestaat, behoort de deelneming tot het keuzevermogen. Tenslotte wordt de deelneming tot het verplichte privé-vermogen indien geen sprake is van zowel een essentieel bedrijfsmiddel als van een zakelijke band (HR BNB 1956/44).

De waardering van tot het ondernemingsvermogen behorende deelnemingen in coöperaties geschiedt in principe tegen de kostprijs. Waardering tegen kostprijs of lagere marktwaarde is echter ook toegestaan.

Ad 5. Vee

Rundvee wordt ingedeeld in twee categorieën, namelijk gebruiksvee en vleesvee. Hierbij moet het gebruiksvee worden onderscheiden in volwassen dieren ten behoeve van de melkproduktie, jongvee en fokstieren.

Gebruiksvee wordt aangemerkt als bedrijfsmiddel en wordt gewaardeerd volgens één van de volgende stelsels:

- het gemiddelde-waardestelsel: hierbij wordt het vee gewaardeerd tegen de aankoopprijs verhoogd met genormeerde aanfokkosten, terwijl onttrokken dieren worden afgeboekt tegen de gemiddelde waarde volgens de beginbalans;
- het individuele-waardestelsel: hierbij wordt ieder dier apart geadministreerd, zodat rekening kan worden gehouden met kwaliteitsverschillen.

Vlees- of handelsvee wordt gezien als voorraad en als zodanig gewaardeerd op de kostprijs of lagere marktwaarde.

Ten aanzien van varkens, paarden en schapen moet een soortgelijk onderscheid worden gemaakt. Met betrekking tot pluimvee besliste Hof Leeuwarden (BNB 1976/109) dat dit als bedrijfsmiddel wordt aangemerkt indien de economische levensduur meer dan twaalf maanden bedraagt. Waardering geschiedt dan eveneens tegen de aankoopprijs vermeerderd met genormeerde aanfokkosten, terwijl afschrijving geschiedt vanaf de legperiode.

Ad 6. Plant- en boomopstanden

Plant- en boomopstanden kunnen worden onderscheiden in boomgaarden, meerjarige planten en bloembollenkramen. Plant- en boomopstanden vormen bedrijfsmiddelen, zodat ter zake van investeringen recht bestaat op investeringsaf trek.

Hof Leeuwarden (BNB 1953/72) heeft nog eens bevestigd dat een boomgaard een bedrijfsmiddel is. Waardering geschiedt op de genormeerde insteek- en aanwaskosten, verminderd met de afschrijvingen. Veelal wordt afgeschreven op basis van een vast percentage van de boekwaarde, en wel vanaf het jaar na het jaar waarin de aanwas volledig is.

De Hoge Raad heeft in het zogenaamde "Gerbera-arrest" (BNB 1987/238) en later nog eens in het zogenaamde "Anjer-arrest" 1) (BNB 1990/247) bepaald dat onder meerjarige planten moet worden begrepen "planten en gewassen die met behoud van hun karakter gedurende een langere periode regelmatig opbrengsten geven". Hierbij wordt onder een "langere periode" verstaan een periode van ten minste 24 maanden. Als zodanig kunnen onder meer rozen, aardbeien en asperges als meerjarige planten worden aangemerkt. Van meerjarige planten worden de kosten van plantmateriaal, eventueel kwekersrecht, grondbewerking en basisbemesting geactiveerd. Afschrijving geschiedt gedurende de levensduur op basis van een vast percentage van de boekwaarde.

De bloembollenkraam ten behoeve van de *meermalige* produktie van *bolbloemen* is een levend duurzaam produktiemiddel indien de opbrengstperiode zich over ten minste 24 maanden uitstrekt. Dit is onder meer het geval bij lelies, freesia's en nerines. Bloembollenkramen worden in het algemeen 2) gewaardeerd op basis

1) Naar aanleiding van dit arrest zijn afspraken gemaakt tussen de Belastingdienst en een aantal Westlandse accountantskantoren ten aanzien van het onderscheid tussen bedrijfsmiddelen en voorraden.

2) Uit gesprekken met deskundigen van de VLB is echter gebleken dat de bloembollenkraam bij Westlandse glastuinbouwbedrijven fiscaal wordt gewaardeerd tegen de aankoopprijs, waarbij gedurende de levensduur wordt afgeschreven.

van het vaste-waardensysteem, waarbij normbedragen per zogenaamde "Rijnlandse Roede" worden gehanteerd. Dit systeem houdt in dat gewaardeerd wordt op de waarde die gold op het moment van de bedrijfsaanvang, zodat de bloembollenkraam een lage boekwaarde heeft. Op grond van een resolutie (BNB 1986/70) is toepassing van de vermogensaftrek dan ook niet toegestaan indien het vaste-waardensysteem wordt gehanteerd. Een probleem van de toepassing van het vaste-waardensysteem is dat in geval van staking van de onderneming onderscheid moet worden gemaakt tussen het deel van de meerwaarde dat tot de gewone jaarwinst behoort, en dat deel dat tot de stakingswinst moet worden gerekend. Het maakt immers nogal wat verschil of de kraam in januari of in mei wordt geliquideerd. Ter oplossing van dit probleem worden vaste Inkomstenbelastingnormen gehanteerd, afhankelijk van de maand waarin wordt gestaakt.

Het vaste-waardensysteem maakt afschrijven in principe overbodig. Desalniettemin komt afschrijving 1) van de bloembollenkraam voor indien plantgoed wordt aangekocht voor een hoge prijzen. Het verschil tussen het aankoopbedrag en het normbedrag wordt dan afgeschreven in drie jaar.

Ad 7. Voorraden

De Hoge Raad (BNB 1953/72) definieert het begrip "voorraad" als "zaken die ter bewerking, verwerking of verkoop en derhalve als bestemd voor de omzet in het bedrijf aanwezig zijn". Als zodanig worden handelsvee, veevoer en veldinventaris als voorraden aangemerkt. De waardering van voorraden dient fiscaal te geschieden op basis van het nominalistisch stelsel, dat wil zeggen dat de gehele voorraad direct in geld wordt uitgedrukt. Waardering dient te geschieden tegen een van de volgende waarden:

- kostprijs;
- marktwaarde;
- kostprijs of lagere marktwaarde.

Handelsvee is hierboven onder 5. Vee reeds besproken. Veevoer moet worden onderscheiden in aangekocht en zelfgewonnen veevoer. In de praktijk wordt zelfgewonnen veevoer veelal niet geactiveerd. Hof Arnhem (Infobulletin 91/390) besliste in dit verband dat niet-activering is toegestaan, mits dit geen onaanvaardbare winstverschuivingen tot gevolg heeft. Hierbij wordt door de Belastingdienst de grens voor "onaanvaardbare winstverschuivingen" op f 15.000,- gesteld.

Veldinventaris bestaat uit voor of per balansdatum gedane uitgaven die met het oog op de komende oogst hebben plaatsgevonden, maar niet in een volwaardig gewas hebben geresulteerd. In dit verband kunnen kunstmest, zaai- en pootgoed en gewasbeschermingsmiddelen als veldinventaris worden aangemerkt, alsmede de bloembollenkraam voor de *eenmalige* produktie van *bolbloemen*. In de jurisprudentie (HR BNB 1960/67 en HR BNB 1958/8) is beslist dat goed koopmansgebruik activering van veldinventaris gebiedt noch verbiedt. De Hoge Raad (BNB 1989/301) besliste eveneens dat geactiveerde veldinventaris fiscaaltechnisch als voorraad moet worden beschouwd.

Uit gemaakte afspraken tussen de Belastingdienst en een aantal Westlandse accountantskantoren is blijkt dat de bloembollenkraam voor de produktie van *bloembollen* eveneens als voorraad moeten worden aangemerkt.

1) De Koninklijke Algemeene Vereeniging voor Bloembollencultuur merkt in dit verband op dat de term "afschrijving op de bloembollenkraam" eigenlijk onjuist is. Fiscaal moet afschrijving immers verband houden met afnemende nutsprestaties. Dit is bij het aangekochte plantgoed niet het geval, maar men veronderstelt dat dit plantgoed in een aantal jaren geleidelijk wordt vervangen door zelfgeteeld plantgoed.

3.2.1.4 Passiefpost milieuverontreiniging

Achtergrond

Bij de bepaling van de fiscale jaarwinst vereist goed koopmansgebruik dat de lasten zo goed mogelijk aan de jaren worden toegerekend op welke zij betrekking hebben. Echter, in gevallen waarin sprake is van milieuverontreiniging is het mogelijk om bij de winstbepaling in een vroeg stadium rekening te houden met toekomstige uitgaven.

Beschrijving

Rekening houden met de toekomstige uitgaven van milieuverontreiniging kan op verschillende wijzen plaatsvinden. De staatssecretaris heeft in de zogenaamde "Milieuresolutie" (BNB 1991/346) een drietal mogelijkheden genoemd.

Allereerst kan de ondernemer, indien deze bij gerechtelijk vonnis is veroordeeld tot het vergoeden van de kosten van bodemsanering, in het jaar van het uitspreken van dat vonnis een schuld, een *milieuverplichting* opnemen ten bedrage van de geschatte kosten. Fiscaal gezien kunnen verplichtingen worden onderscheiden in verplichtingen welke juridisch afdwingbaar zijn, en welke niet juridisch afdwingbaar zijn. Fiscaal is ten aanzien van de passivering van niet-juridisch afdwingbare verplichtingen wel het volgende vereist:

- de verplichting vloeit voort uit een per balansdatum reeds bestaande rechtsverhouding, bijvoorbeeld een onrechtmatige daad;
- er is een behoorlijke kans dat uit deze rechtsverhouding verplichtingen ontstaan;
- er is een causale samenhang tussen de verplichting en de bedrijfsvoering.

Daarnaast kan de ondernemer een *voorziening* opnemen in het geval waarin een procedure tot aansprakelijkstelling is gestart en er een behoorlijke kans is dat de ondernemer in de toekomst een betalingsverplichting krijgt. De hoogte van de voorziening moet jaarlijks in redelijkheid worden geschat en moet worden gesteld op de contante waarde van de saneringskosten.

Ten slotte kan de ondernemer, indien deze nog niet aansprakelijk is gesteld maar een serieus plan heeft opgesteld tot bodemsanering, een *kostenegalisatiereserve* ex artikel 13, Wet IB vormen. Aan de opbouw van deze reserve zijn een aantal voorwaarden verbonden. Zo is bijvoorbeeld vereist dat er sprake dient te zijn van een stellige verwachting dat de toekomstige uitgaven ook daadwerkelijk zullen worden gedaan, en dat deze uitgaven mede zijn opgeroepen door de bedrijfsvoering in het lopende jaar. De staatssecretaris heeft bepaald dat aan de eis van het "stellige voornemen" is voldaan indien er een eventueel door Gedeputeerde Staten goedgekeurd saneringsplan is opgesteld. Voorts is volgens de staatssecretaris de eis van de "causale relatie met de bedrijfsvoering" van ondergeschikt belang. Hij acht de eis van het "stellige voornemen" meer van belang.

Uit gesprekken met deskundigen blijkt dat van de passiefpost milieuverontreiniging in de landbouwpraktijk nogal eens gebruik wordt gemaakt bij het opruimen van asbest.

Jurisprudentie

In een hofuitspraak (V-N 1992, blz. 1300) is eveneens bepaald dat de ondernemer die niet aansprakelijk is gesteld, maar wel een serieus plan tot bodemsanering heeft opgesteld, en een stellig voornemen heeft dit voorstel uit te oefenen, een kostenegalisatiereserve ex artikel 13, Wet IB kan vormen. Hierbij werd als nadere voorwaarde gesteld dat de bodemsanering nog altijd plaats heeft. Artikel 13, Wet IB vereist namelijk dat de kosten regelmatig voorkomen.

3.2.1.5 VAMIL-regeling

Achtergrond

De VAMIL-regeling (Vervroegde Afschrijving MILieu-investeringen), welke dient ter stimulering van investeringen in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen, is sinds 1 september 1991 van kracht. De regeling van het ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieu (VROM) is opgenomen in artikel 10, leden 3 tot en met 8, Wet IB, en geeft de mogelijkheid vervroegd af te schrijven op milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen.

Milieuvriendelijk investeren wordt ook via twee andere wegen bereikt, namelijk door middel van subsidies op grond van het Besluit Structuurverbetering Landbouwbedrijven (SVL) van het ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij en op grond van de Complementaire Regeling voor investeringen in Landbouwbedrijven (CRL) van het Ontwikkelings- en Saneringsfonds van de landbouw. Hierdoor ontstaat cumulatie van investeringsfaciliteiten.

Beschrijving

Onder milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen verstaat de Wet: "bedrijfsmiddelen die in Nederland nog niet gangbaar zijn en er in belangrijke mate toe kunnen bijdragen dat de nadelige gevolgen voor het milieu van menselijke activiteiten, daaronder begrepen het verbruik van energie en grondstoffen, in de vorm van verontreiniging, aantasting of uitputting worden voorkomen, beperkt of ongedaan gemaakt".

Er zijn een aantal voorwaarden met betrekking tot de toepassing van de VAMIL-regeling:

1. het bedrijfsmiddel moet op het investeringsmoment op de milieulijst staan;
2. de investering moet binnen zes weken na het aangaan van de verplichting worden aangemeld;
3. bij de aanmelding moet een accountantsverklaring worden bijgesloten;
4. op het investeringsmoment mag de VAMIL-regeling nog niet buitenwerking zijn gesteld.

De VAMIL-regeling stelt de ondernemer in staat vervroegd af te schrijven en wel reeds vanaf het moment dat het bedrijfsmiddel is gekocht. Dit in tegenstelling tot gewone bedrijfsmiddelen waarop pas vanaf het moment van ingebruikname mag worden afgeschreven. Door de regeling gaat het recht op investeringsaftrek niet verloren.

Bij vervreemding van het milieuvriendelijke bedrijfsmiddel kan alleen dan een vervangingsreserve ex artikel 14, Wet IB worden gevormd indien het wordt vervangen door een bedrijfsmiddel dat ook op de milieulijst voorkomt. Wanneer de door de minister van VROM ter beschikking gestelde subsidiepot met uitputting wordt bedreigd, kan in de loop van een jaar de VAMIL-regeling worden beperkt of buiten werking worden gesteld.

Uit gesprekken met deskundigen is gebleken dat de regeling in de praktijk nauwelijks van belang is. Bovendien worden de meeste investeringen in de glastuinbouwsector niet als milieuvriendelijk in de zin van de VAMIL-regeling aangemerkt.

Discussie

Butselaar en Müller (1991) wijzen op een mogelijke samenloop van de VAMIL-regeling en de subsidieregeling Regionale Investeringsprojecten (IPR).

Stevens (1992) vindt de VAMIL-regeling, zoals die op dit moment geldt, slecht. Door de met de vereiste accountantsverklaring gemoeide kosten dreigen belasting-subsidies voor het bedrijfsleven in de zakken van de adviseurs te belanden. Hij stelt dan ook dat de regeling administratief soepeler moet worden.

3.2.1.6 Investeringsaftrek

Achtergrond

Door middel van investeringsfaciliteiten schept de overheid een kader voor een gunstig investerings- en ondernemingsklimaat. Voor investeringen in boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 1990 geldt de investeringsaftrek. De investeringsaftrek is een vorm van een winstaftrek, dit in tegenstelling tot de aan de investeringsaftrek voorafgaande Wet Investeringsrekening 1), die een belastingaftrek behelste.

Beschrijving

De investeringsaftrek houdt in dat per jaar per ondernemer, afhankelijk van de hoogte van het investeringsbedrag, een bepaald percentage hiervan ten laste van de winst wordt gebracht. De aftrekpercentages zijn opgenomen in artikel 11, tweede lid, Wet IB.

De wet definieert in artikel 11, eerste lid, laatste volzin, Wet IB, het begrip "investeren" als "het aangaan van verplichtingen ter zake van de aanschaffing of verbetering van een bedrijfsmiddel, zomede het maken van voortbrengingskosten te dier zake, voor zover die verplichtingen en kosten op de belastingplichtige drukken". Daarnaast wordt onder meer het verbeteren van gronden als fictieve investering aangemerkt indien de verbeteringskosten kunnen worden afgeschreven, zo meld artikel 10, negende lid, Wet IB.

Het jaar waarin de aftrek ten laste van de winst kan worden gebracht is in principe het jaar waarin de verplichting is aangegaan. Als echter bij het einde van dat jaar het bedrijfsmiddel nog niet in gebruik is, wordt maximaal het betaalde bedrag in aftrek gebracht. Het meerdere komt ten laste van de winst in latere jaren naarmate er betalingen plaats hebben, maar niet later dan het jaar van ingebruikname.

Er zijn een aantal uitgesloten transacties, zoals investeringen die gezamenlijk minder dan f 3.400,- (1994) bedragen en investeringstransacties binnen de zogenaamde "verdachte verhoudingen", opgenomen in artikel 11, zevende lid, Wet IB. Daarnaast zijn er een aantal uitgesloten bedrijfsmiddelen zoals bijvoorbeeld gronden, woonhuizen, dieren en deelnemingen in coöperaties.

Indien een bedrijfsmiddel waarop men investeringsaftrek heeft genoten, binnen vijf jaar na het begin van het jaar waarin de investering heeft plaatsgevonden, wordt vervreemd voor een bedrag van meer dan f 3.400,-, is er sprake van een desinvestering. In dat geval moet aan de winst een desinvesteringsbijtelling worden toegevoegd. Deze bijtelling wordt berekend als hetzelfde percentage dat destijds als investeringsaftrek werd genoten van het vervreemdingsbedrag. Als vervreemding wordt aangemerkt:

1. het onttrekken van een zaak aan het ondernemingsvermogen;
2. het wijzigen van de bestemming van een goed zodanig dat het goed hierdoor onder de uitgesloten bedrijfsmiddelen valt;
3. het met betrekking tot een investering genieten van een vermindering, teruggaaf of vergoeding;
4. het ongedaan maken van een investering, hieronder valt ook:

1) Per 29 februari 1988 is de WIR nagenoeg afgeschaft door de basispremie op nihil te stellen. Op 1 januari 1990 werd de laatste toeslag, de kleinschaligheidstoeslag, vervangen door de investeringsaftrek, zodat de WIR definitief op non-actief werd gesteld. Toch is de WIR sindsdien nog niet helemaal van het fiscale toneel verdwenen: bij desinvesteringen van bedrijfsmiddelen waarover destijds WIR-premies zijn ontvangen, moet nu een desinvesteringsbetaling worden gedaan. Bovendien kunnen destijds nog niet verrekende WIR-premies nog steeds worden verrekend.

- het geval dat binnen twaalf maanden na het aangaan van de verplichting minder dan 25% van het investeringsbedrag betaald is;
- het geval dat het bedrijfsmiddel niet binnen drie jaren na het aangaan van de verplichting in gebruik genomen is.

Jurisprudentie

De Hoge Raad (BNB 1976/51) heeft bepaald dat bij toepassing van de vervangingsreserve of ruilarresten slechts investeringsaftrek kan worden verkregen over de kostprijs verminderd met de vervangingsreserve. In een resolutie (BNB 1991/217) is door de staatssecretaris echter goedgekeurd dat op verzoek aftrek plaatsvindt over de kostprijs zonder aftrek van de vervangingsreserve. Vereist is in dat geval wel dat bij een latere desinvestering ook een bijtelling plaatsvindt over de overdrachtprijs, en niet over de boekwaarde.

De Hoge Raad (BNB 1987/24) heeft voorts bepaald dat een visquotum als een bedrijfsmiddel kan worden aangemerkt. Dit arrest gaf aanleiding om een melkquotum ook als een bedrijfsmiddel te zien. In een resolutie (V-N 1987, blz. 1065) ging de staatssecretaris hiermee ook akkoord, en achtte het quotum premiabel. Sinds de invoering van de investeringsaftrek behoort het melkquotum echter tot de uitgesloten bedrijfsmiddelen.

Een soortgelijke opmerking dient te worden gemaakt met betrekking tot een teeltvergunning. Ook dit is volgens de Hoge Raad (BNB 1962/41) een bedrijfsmiddel, maar het komt als uitgesloten bedrijfsmiddel niet in aanmerking voor investeringsaftrek.

Specifiek ten aanzien van de land- en tuinbouw heeft de Hoge Raad tenslotte het volgende bepaald:

- er is geen sprake van een bedrijfsmiddel als een produktiemiddel gedurende een kortere periode dan twee jaren opbrengsten geeft: hierbij werd bedoeld op plantaardige produktiemiddelen (HR BNB 1987/238);
- er dient onderscheid te worden gemaakt tussen zelfstandige gebouwen, zoals een kweekinstallatie met daarbij behorende bevoeiingsinstallaties (HR BNB 1981/17) en onderdelen van gebouwen, zoals een drainagesysteem in een warenhuis (HR BNB 1979/316).

3.2.1.7 Reserveringsmogelijkheden

Achtergrond

De Wet op de Inkomstenbelasting 1964 biedt de mogelijkheid tot het vormen van een drietal fiscale reserves. Hierdoor kunnen baten en lasten in andere jaren in de winst vloeien dan in de jaren waarop zij betrekking hebben.

Beschrijving

Voorwaarde voor het vormen van de reserves is dat de ondernemer regelmatig boekhoudt. Als de ondernemer ophoudt regelmatig boek te houden vallen de reserves in de winst in het laatste jaar waarin nog wel regelmatig werd boekgehouden. Ten aanzien van landbouwers is deze voorwaarde in zoverre verzacht dat een kascontrole niet vereist is 1).

De wettelijk toegestane fiscale reserves zijn:

1. de kostenegalisatiereserve;
2. de reserve assurantie eigen risico;
3. de vervangingsreserve.

1) Ontleend aan de Korte Toelichting Wet IB 1964, paragraaf 13, tweede lid.

Ad 1. De kostenegalisatiereserve

De kostenegalisatiereserve, opgenomen in artikel 13, Wet IB, geeft de mogelijkheid kosten ten laste van een jaar te brengen waarin deze nog niet tot uitgaven hebben geleid. Bij de vorming mag geen rekening worden gehouden met toekomstige prijsstijgingen. Voorwaarden bij de vorming zijn:

- de kosten moeten ongelijkmatig zijn verdeeld;
- de kosten moeten zijn veroorzaakt in de ondernemingsuitoefening in een bepaald jaar, en pas in een later jaar tot uitgaven leiden;
- er moet een bestendige gedragslijn in aanmerking worden genomen, dat wil zeggen dat er ook in verliesjaren dient te worden gedoteerd.

Uit gesprekken met deskundigen van de VLB is gebleken dat men in de landbouwboekhoudpraktijk weinig gebruik maakt van de kostenegalisatiereserve. De reserve wordt nog wel gebruikt in geval van asbestverontreiniging en specifiek in de glastuinbouw ten aanzien van onderhoudskosten van zogenaamde "warmtekracht-installaties".

Ad 2. De reserve assurantie eigen risico

De reserve assurantie eigen risico, eveneens opgenomen in artikel 13, Wet IB, stelt de ondernemer in staat ten aanzien van bepaalde risico's zelf een reserve te vormen, in plaats van deze bij een verzekeringsmaatschappij te verzekeren. Jaarlijks mogen maximaal de bespaarde premies worden gedoteerd, waarbij eveneens een bestendige gedragslijn moet worden gevolgd. Voorwaarden voor de vorming zijn:

- het risico moet verzekeraar zijn;
- het risico moet in belangrijke mate, dat wil zeggen voor tenminste 30%, door andere ondernemers worden verzekerd.

De reserve valt vrij in de winst als de ondernemer niet langer risico loopt. In de landbouwboekhoudpraktijk wordt de mogelijkheid eigenlijk alleen benut voor de vorming van een hagelschadereserve en een gewassenschadereserve. Minister Bukman 1) is, onder de voorwaarde dat Nederlandse verzekeraars een calamiteitenverzekering gaan aanbieden, bereid te praten over de vorming van een calamiteitenreserve.

Ad 3. De vervangingsreserve

De vervangingsreserve, opgenomen in artikel 14, Wet IB, kan worden gevormd ten aanzien van vergoedingen wegens verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel, of de opbrengst bij vervreemding van een bedrijfsmiddel, wanneer de ondernemer het voornemen heeft dit te vervangen of te herstellen. Dit betekent dat de gerealiseerde stille reserves bij het verdwijnen van het bedrijfsmiddel niet in de winst vallen maar bij vervanging of herstel op de kostprijs van het vervangende of herstelde bedrijfsmiddel in aftrek komen. Hierdoor vallen de gerealiseerde stille reserves geleidelijk door lagere afschrijvingsbedragen in de winst. Indien het bedrijfsmiddel in het vierde jaar volgend op het jaar waarin de reserve is ontstaan nog steeds niet is vervangen valt de reserve alsnog vrij in de winst.

Van een "vervangend bedrijfsmiddel" kan worden gesproken als een bedrijfsmiddel vanuit bedrijfseconomisch standpunt bekeken, ongeveer dezelfde functie vervult in de onderneming als het te vervangen bedrijfsmiddel.

De vervangingsreserve kan ook worden gevormd ten aanzien van onlichamelijke bedrijfsmiddelen zoals melkquota, en ten aanzien van de aan- en verkoop van gebruiksvet. Uit gesprekken met deskundigen van de VLB is gebleken dat de vervangingsreserve in de landbouwboekhoudpraktijk veel wordt toegepast.

1) Ontleend aan Agrarisch Dagblad, 10 mei 1994.

Jurisprudentie

Met betrekking tot de landbouwwijziging schreef de staatssecretaris in een brief (V-N 1986, blz. 1550) dat de onder de vrijstelling vallende gerealiseerde voordelen uiteraard niet voor de vorming van een vervangingsreserve in aanmerking komen. De vervangingsreserve is echter wel van toepassing op de gerealiseerde en in beginsel belaste bestemmingswijzigingswinsten.

In de jurisprudentie is bepaald dat het gerealiseerde pachtersvoordeel in een vervangingsreserve kan worden opgenomen (HR BNB 1981/38). Over de mogelijkheid van toepassing van de vervangingsreserve ten aanzien van een vergoeding voor inkomensschade van een pachter bij onteigening sprak de Hoge Raad (BNB 1975/159) zich niet uit.

3.2.1.8 Vermogensaftrek

Achtergrond

Het doel van de vermogensaftrek is te komen tot een inflatieneutrale belastingheffing. De oplossing van de wetgever is echter een zeer grove.

Beschrijving

De vermogensaftrek is opgenomen in artikel 14a, Wet IB. De regeling voorziet in een aftrek van 1% van de fiscale waarde van het ondernemingsvermogen aan het begin van het boekjaar. Het ondernemingsvermogen moet hierbij worden verminderd met de volgende posten:

- fiscale reserves, zoals de assurantiereserve rundvee en de hagelschadereserve;
- vermogensbestanddelen van het bosbouwbedrijf;
- landbouwgronden.

Deze omstandigheid en het feit dat de ondernemerswoning slechts op 60% van de vrije waarde wordt gewaardeerd, toegewezen melkquotum en veldinventaris niet worden gewaardeerd en dat vee en plantmateriaal tegen lage normen worden gewaardeerd leiden ertoe dat het bedrag van de vermogensaftrek bij agrarische ondernemingen slechts een "schijntje" is.

3.2.1.9 Staking van een onderneming

Achtergrond

Een ondernemer houdt op ondernemer te zijn indien zijn onderneming niet langer voor zijn rekening wordt gedreven. Dit kan geschieden door overdracht of liquidatie van de onderneming. Fiscaalrechtelijk wordt het beëindigen van een onderneming aangeduid als "staken".

Op het stakingsmoment zijn er in de onderneming vermogensbestanddelen waarop een fiscale claim rust. In paragraaf 3.2.1.3 Jaarwinst is beschreven dat de ondernemingsactiva fiscaalrechtelijk moeten worden gewaardeerd op de historische aankoopprijs. Als gevolg van conjuncturele invloeden gedurende het bestaan van de onderneming stijgt de waarde van deze activa en passiva. Deze waardeinstijgingen vallen echter niet in de fiscale jaarwinst, zodat er in de activa en passiva aanzienlijke stille reserves begrepen kunnen zijn. De fiscale claim die op deze stille reserves rust wordt op het stakingsmoment in de heffing betrokken. Daarnaast bouwt de ondernemer tijdens het uitoefenen van zijn onderneming veelal "goodwill" op, bijvoorbeeld door een bepaalde mate van klantenbinding. Deze door de ondernemer zelf opgebouwde goodwill mag fiscaalrechtelijk niet op de balans worden opgenomen, en valt dus eveneens niet in de fiscale jaarwinst. De fiscale claim op de goodwill wordt daarom ook eerst op het stakingsmoment in de heffing betrokken. Tenslotte kan de ondernemer op grond van de artikelen 13 en 14, Wet

IB een aantal fiscale reserves hebben opgebouwd, waardoor bepaalde voordelen niet in de jaarwinst zijn gevallen. Ook de fiscale claim op deze gereserveerde voordelen wordt op het stakingsmoment in de heffing betrokken. Te zamen vormen deze claims de zogenaamde "stakingswinst". Wanneer deze stakingswinst in de heffing wordt betrokken spreekt men ook wel over het "afrekenen over de stille reserves, goodwill en fiscale reserves". In de land- en tuinbouw worden, zoals onder 3.2.1.3 Jaarwinst besproken, voorraden en veldinventaris veelal tegen te lage normen gewaardeerd. In geval van staking resulteert hierdoor een extra hoge stakingswinst.

Bijzondere stakingsgevallen treden op in het geval van verhuur en huurverkoop van de onderneming, alsmede bij de overdracht tegen een winstrecht of tegen een lijfrente. De stakingswinst vormt het sluitstuk van de in paragraaf 3.2.1.1 beschreven totale winst. Er dient een onderscheid te worden gemaakt tussen drie soorten stakingswinst:

1. liquidatiewinst, behaald bij liquidatie van een onderneming;
2. overdrachtswinst, behaald bij overdracht van een onderneming;
3. fictieve overdrachtswinst, welke behaald wordt bij overlijden of ontbinding van het huwelijk door echtscheiding.

Beschrijving

De Wet op de Inkomstenbelasting 1964 kent een aantal faciliteiten waarmee de stakende ondernemer tegemoet wordt gekomen:

1. de stakingswinstvrijstelling;
2. de stakingslijfrente-af trek;
3. toegang tot het bijzondere tarief van 20% bij overlijden of 45% in de overige stakingsgevallen;
4. de zogenaamde "doorschuif faciliteiten".

Ad 1. De stakingswinstvrijstelling

De stakingswinstvrijstelling is in artikel 8, eerste lid, onderdeel d, Wet IB opgenomen en bedraagt f 20.000,-. Indien de stakende ondernemer tenminste 55 jaar oud is, en hij zijn gehele onderneming staakt, wordt de vrijstelling verhoogd tot f 45.000,-.

Ad 2. De stakingslijfrente-af trek

Voor toepassing van de extra stakingslijfrente-af trek gelden voorwaarden ten aanzien van de persoon van de verzekeraar en de soort lijfrente. De af trek geldt zowel in het geval van gedeeltelijke als van gehele staking, en is opgenomen in de artikelen 45 tot en met 45c, Wet IB.

Ad 4. Doorschuif faciliteiten

Er zijn een aantal wettelijke doorschuif faciliteiten, te weten doorschuiving:

1. bij fictieve overdracht door overlijden van de ondernemer;
2. bij fictieve overdracht door ontbinding van het huwelijk door echtscheiding of overlijden van de echtgenoot van de ondernemer;
3. bij overdracht aan kinderen, echtgenoot of samenlevingspartner;
4. door inbreng van de onderneming in een B.V.

De doorschuif regelingen komen er in het kort op neer dat de onderneming tegen de fiscale boekwaarde wordt doorgeschoven. De doorschuivende ondernemer realiseert in dit geval fiscaal gezien niet de fiscale claim die op de activa rust. Deze claim wordt doorgeschoven naar de voortzettende ondernemer, die hierover ter zijner tijd zal moeten afrekenen.

De Korte (1990) gaat in op de aspecten bij de omzetting van een landbouw-onderneming in een BV. Deze aspecten hebben te maken met het voor agrarische bedrijven meest essentiële bedrijfsmiddel grond. De Korte stelt dat de inbreng in een BV tot een extra belastingdruk leidt ter zake van de stille reserves in de grond.

Hoewel de landbouwwijziging wel op de BV van toepassing is, komt er op de grond een aanmerkelijk-belangclaim te rusten. Ter voorkoming van deze extra belastingdruk kan de grond buiten de BV gehouden worden.

Opgemerkt dient te worden dat de door de doorschuiffaciliteiten opgeroepen fictie van niet-staken niet geldt ten aanzien van de fiscale oudedagsreserve, welke onder 3.3.1 wordt besproken. Hierover zal dus gewoon moeten worden afgerekend, en wel in alle stakingsgevallen tegen het hoge bijzondere tarief van 45%. Dit hoge bijzondere tarief wordt dus ten aanzien van de FOR ook gehanteerd bij overlijden. Bij de afrekening kan echter het nog niet benutte deel van de stakingswinstvrijstelling op de FOR in mindering worden gebracht.

De fictie van niet-staken geldt wel voor de WIR en de investeringsaftrek. Aangezien geen sprake is van een fiscale overdracht hoeft er geen desinvesteringsbetaling of desinvesteringsbijtelling in aanmerking te worden genomen.

Met betrekking tot uitkeringen terzake van bedrijfsbeëindiging bestaat een wettelijke vrijstelling, opgenomen in artikel 8, eerste lid, onderdeel g, Wet IB. Vrijgesteld zijn onder meer:

- uitkeringen in verband met bedrijfsbeëindiging van de Stichting Ontwikkelings- en Saneringsfonds voor de Landbouw;
- uitkeringen in verband met bedrijfsbeëindiging van het ministerie van LNV;
- uitkeringen in verband met de Wet Inkomensvoorziening en gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid gewezen zelfstandigen (IOAZ).

Het staken van een landbouwonderneming verschilt in een aantal opzichten van het staken van een gewone onderneming. Allereerst valt veelal een groot deel van de stakingswinst op gronden onder de landbouwwijziging. Daarnaast zijn er verschillen in de waardebepaling van een landbouwonderneming:

- de waarde van de veldinventaris is afhankelijk van het stadium waarin het gewas zich bevindt;
- bij overdrachten van vader op zoon kan voor de grond de waarde in verpachte staat worden gehanteerd;
- met betrekking van de waardering van een landbouwonderneming bestaan afspraken 1) tussen de Belastingdienst en de agrarische sector.

Tenslotte bestaan er voor de landbouw naast de wettelijke doorschuiffaciliteiten nog een aantal specifieke regelingen, die worden aangeduid als de "partiële doorschuivingsregelingen":

1. de geruisloze doorschuiving van het eerste pachtersvoordeel bij overdracht in de familiesfeer;
2. het onbelast blijven van het tweede pachtersvoordeel;
3. de geruisloze doorschuiving van het melkquotum;
4. de geruisloze doorschuiving van het mestquotum.

Ten aanzien van het melkquotum is bij resolutie (BNB 1988/56) bepaald dat doorschuiving bij bedrijfsoverdracht geruisloos kan plaatsvinden, ook indien geen gebruik wordt gemaakt van de wettelijke doorschuiffaciliteiten. In een latere resolutie (BNB 1991/130) is goedgekeurd dat het melkquotum ook geruisloos kan worden doorgeschoven in gevallen waarin de voortzetter de landbouwonderneming pacht. De regelingen gelden niet in voortzettingsgevallen in familierelaties buiten de recht neerdalende linie.

Jurisprudentie

Ten aanzien van bedrijfsverplaatsing speelt de vraag of sprake is van staking of van het elders op dezelfde voet voortzetten van de onderneming. Bij de beant-

1) Ontleend aan de Landelijke Landbouwnormen 1993.

woording van deze vraag spelen factoren als de verandering in de bedrijfsomvang en in de concurrentiepositie een rol (Hof 's Gravenhage BNB 1983/82).

3.2.2 Inkomsten uit arbeid

Op grond van artikel 22, eerste lid, Wet IB worden als Inkomsten uit arbeid aangemerkt "alle niet als winst uit onderneming aan te merken voordelen die worden genoten:

- a. als loon uit dienstbetrekking;
- b. uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten, daaronder begrepen het houden van kostgangers, alsmede het produktief maken of vervreemden van een auteursrecht of een octrooi door de auteur of de uitvinder zelf."

Uit deze formulering valt op te maken dat dat een inkomensbestanddeel pas tot de Inkomsten uit arbeid wordt gerekend indien dit niet onder de bron Winst uit onderneming valt. Dit vloeit voort uit het zogenaamde "afpellende karakter" van de Inkomstenbelasting, dat inhoudt dat indien een inkomensbestanddeel onder meerdere bronnen is onder te brengen, de verplichte bronnenvolgorde van artikel 4, Wet IB geldt. Het bestanddeel valt dan onder de eerstgenoemde mogelijke bron. Hofstra en Stevens (1994) noemen een aantal criteria ter afgrenzing van de bronnen Winst uit onderneming en Inkomsten uit arbeid. De vraag of sprake is van een onderneming wordt bepaald door:

1. zelfstandigheid;
2. omvang en duurzaamheid van de organisatie;
3. de mate waarin debiteurenrisico wordt gelopen.

De onder b. genoemde voordelen worden veelal aangeduid als de zogenaamde "andere inkomsten uit arbeid". Ten aanzien van de land- en tuinbouw kan hierbij worden gedacht aan inkomsten uit bestuursfuncties en uit het bieden van kampeergelegenheid. Daarnaast is het mogelijk dat een land- of tuinbouwer naast zijn onderneming, arbeid in dienstbetrekking verricht, zoals onder a. genoemd. Hierbij valt te denken aan de boer die in de perioden waarin er nauwelijks werk is in zijn onderneming bij een veiling werkt. Veelal wordt de dienstbetrekking aangehouden om toch in aanmerking te kunnen komen voor de bescherming die het sociale zekerheidstelsel biedt.

3.2.3 Inkomsten uit vermogen

Op grond van artikel 24, Wet IB worden als Inkomsten uit vermogen aangemerkt "alle niet als winst uit onderneming of inkomsten uit arbeid aan te merken voordelen die worden getrokken uit onroerende en roerende goederen en uit rechten die niet op zaken betrekking hebben". Uit deze formulering blijkt dat een inkomensbestanddeel pas onder de bron Inkomsten uit vermogen wordt geschaard, indien deze niet onder de bronnen Winst uit onderneming of Inkomsten uit arbeid valt.

Ter zake van ondernemers moet een afgrenzing worden gemaakt ter zake van de vraag of een voordeel onder de bron Winst uit onderneming of Inkomsten uit vermogen valt. Het belang van deze afgrenzing is gelegen in de belastbaarheid van waardemutaties van de inkomstengenerende zaak. De bron Winst uit onderneming betreft waardemutaties namelijk wel in de heffing, terwijl de bron Inkomsten uit vermogen dit niet doet. De vraag onder welke bron een inkomensbestanddeel kan worden beantwoord aan de hand van de vermogensetikettering, welke beschreven is onder 3.2.1.1 Totale winst. Indien een vermogensbestanddeel als verplicht ondernemingsvermogen moet worden aangemerkt vallen alle voordelen, inclusief waardemutaties, onder de bron Winst uit onderneming. Indien een vermogensbestanddeel echter als privé-vermogen wordt aangemerkt zijn alleen de inkomsten uit het bestanddeel belast, en dus niet de waardemutaties. Hofstra en Stevens (1994) stel-

len de scheidslijn tussen onderneming en vermogensbeheer vast aan de hand van het karakter en de omvang van de werkzaamheden. Een onderneming, zo merken zij op, vereist dat meer arbeid wordt verricht dan voor normaal vermogensbeheer noodzakelijk is.

Hieronder wordt kort ingegaan op een bijzondere vorm van Inkomsten uit vermogen, namelijk de inkomsten uit de eigen woning. Andere inkomsten uit vermogen, zoals rente, dividend en huur worden uit oogpunt van relevantie niet behandeld.

Achtergrond

Met het belasten van de inkomsten uit eigen woning beoogd de wetgever eigenaren-verhuurders en eigenaren-bewoners fiscaal gelijk te behandelen. De eigenaar-verhuurder wordt belast voor de verhuuropbrengsten, terwijl hij de verhuurkosten mag aftrekken. Ook de eigenaar-bewoner wordt fiscaal geacht inkomsten te genieten uit zijn woning, welke forfaitair moeten worden bepaald aan de hand van het zogenaamde "huurwaardeforfait".

Beschrijving

Eigen woningen zijn fiscaalrechtelijk te onderscheiden in bedrijfs- en privé-woningen. Van een eigen bedrijfswoning is sprake indien de door de belastingplichtige bewoonde woning tot het bedrijfsvermogen wordt gerekend. Van dergelijke woningen komen alle lasten, zoals afschrijvingen, verzekeringen, onderhoud, rente en onroerende-zaakbelasting, ten laste van de bedrijfswinst. Daarentegen moet een bedrag aan fictieve baten aan de winst worden toegevoegd, welk bedrag wordt bepaald aan de hand van het bruto-huurwaardeforfait. De hoogte van het forfait, dat is opgenomen in artikel 42a, negende lid, Wet IB, is afhankelijk van de waarde van de bedrijfswoning. Hierbij geldt de waarde in bewoonde staat 1), die gesteld wordt op 60% van de waarde vrij opleverbaar.

Een privé-woning wordt fiscaal niet tot het bedrijfsvermogen gerekend. Om deze reden maken de baten en lasten ten aanzien van de woning geen deel uit van de Winst uit onderneming, maar van de component Inkomsten uit vermogen. Om de baten en lasten van de privé-woning te bepalen wordt eveneens gebruik gemaakt van een huurwaardeforfait, opgenomen in artikel 42a, eerste lid, Wet IB. Een verschil met het forfait van de bedrijfswoning is dat ten aanzien van het forfait van de privé-woning zowel de baten als de lasten forfaitair worden bepaald. Het forfait van de bedrijfswoning betreft alleen de baten.

3.3 Traject Onzuivere inkomen naar Belastbare som

Het traject tussen het Onzuivere inkomen en de Belastbare som wordt gevormd door een aantal posten die in mindering worden gebracht op het Onzuivere Inkomen. In figuur 3.4 zijn deze aftrekposten opgenomen.

1) Er is een wetsvoorstel (nr. 22885) aanhangig inzake de waardering van onroerende zaken. In de Wet waardering onroerende zaken worden algemene regels gegeven voor de waardebepaling en waardevaststelling van onroerende zaken ten behoeve van de belastingheffing. De wet zal gelden voor de heffing van de Gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen, de omslag voor gebouwde onroerende zaken in de Waterschapswet, het huurwaardeforfait in de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 en de waardering van de eigen woning in de Wet op de Vermogensbelasting 1964.

	Artikel	Paragraaf
Onzuivere inkomen		
- Fiscale oudedagsreserve	44d t/m 44k	3.3.1
- Zelfstandigenaftrek	44m	3.3.2
- Meewerkaftrek	44n	3.3.3
- Persoonlijke verplichtingen	45 t/m 45c	3.3.4
- Buitengewone lasten	46	3.3.4
- Aftrekbare giften	47	3.3.4
- Rentevrijstelling	47a	3.3.5
- Dividendvrijstelling	47b	3.3.5
Inkomen		
- Te verrekenen verliezen	51	3.3.6
Belastbaar inkomen		
- Belastingvrije som	53	3.3.7
Belastbare som		

Figuur 3.4 Traject Onzuivere inkomen naar Belastbare som

3.3.1 Fiscale oudedagsreserve

Achtergrond

Zelfstandigen kunnen niet zoals loontrekkenden in de periode waarin zij in loondienst werkzaam zijn een pensioen opbouwen. Zij zijn daarom aangewezen op eventuele beroepspensioenregelingen. Om de mogelijkheden van oudedagsvoorzieningen van zelfstandigen te verbeteren is in 1973 de FOR in het leven geroepen. Het achterliggende idee van de FOR is het uitstellen van belastingheffing over een gedeelte van de winst. De FOR is dus geen "spaarpotje" maar een slechts een faciliteit die uitstel van belastingheffing mogelijk maakt. Dotaties en onttrekkingen zijn extra-comptabel, dat wil zeggen dat de FOR niet uit de verlies- en winstrekening of balans blijkt.

Beschrijving

De FOR kan worden opgebouwd door binnenlandse ondernemers, maar uitsluitend in de jaren waarin zij bij aanvang tenminste achttien maar nog geen 65 jaar zijn. Dit betekent dat een ondernemende 65-plusser niet meer aan de FOR kan doteren. Het bereiken van de leeftijd van 65 jaar leidt echter sinds de invoering van Brede Herwaardering I per 1 januari 1992, niet meer tot afbraak van de FOR.

In 1994 kan het volgende bedrag aan de FOR worden gedoteerd:

- over de winst tot f 66.955,-: 11,5%;
- over het meerdere van de winst: 10%;
- waarbij de totale dotatie maximaal f 19.008,- bedraagt.

De dotatiegrondslag van de FOR bestaat uit het bedrag aan Winst uit onderneming, waarin ook de bijzonder-tariefbaten worden meegenomen. In principe wordt door de fiscus automatisch gedoteerd. De ondernemer moet bij de aangifte verzoeken om dotatie achterwege te laten. Uit gesprekken met deskundigen van de VLB is gebleken dat jonge ondernemers vrijwel altijd wensen te doteren, ook indien hun Belastbare som het bedrag van de eerste schijf niet overschrijdt. In dit geval ontstaat slechts een aftrekpost tegen het tarief van de eerste schijf, terwijl de FOR in de toekomst tegen 45% moet worden afgerekend. Echter, dit tariefsnadeel wordt als gevolg van de resterende duur van het ondernemersschap gecompenseerd door een rentevoordeel.

De FOR heeft twee bovengrenzen. Allereerst mag de FOR niet groter zijn dan de fiscale boekwaarde van het ondernemingsvermogen aan het einde van het jaar. Daarnaast kan de FOR uiteraard niet groter zijn dan de som van de maximaal toegestane dotaties in de jaren waarin aan de FOR is gedoteerd. Indien in alle bestaansjaren van de FOR, te weten van 1973 tot en met 1994, het maximaal te doteren bedrag is gedoteerd, bedraagt deze som f 302.482,-.

Hierboven werd reeds vermeld dat de FOR in feite bestaat uit uitgestelde winstbestanddelen. Wanneer deze bestanddelen uiteindelijk in de heffing worden betrokken spreekt men van het "afbreken van de FOR". Afbraak van de FOR kan alleen in die gevallen die de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 noemt, met inachtneming van de aangegeven volgorde. Het belang van de volgorde is hierin gelegen dat er een onderscheid moet worden gemaakt tussen onbelaste en belaste afnemingen. Daarnaast zijn de belaste afnemingen onder te verdelen in die welke tegen het tabeltarief worden belast, en die op welke een bijzonder tarief van toepassing is.

Als afnemingen van de FOR worden genoemd:

1. het bedrag dat bij toepassing van de wettelijke doorschuifregelingen wordt overgedragen aan de voortzettende echtgenoot;
2. het niet benutte deel van de stakingswinstvrijstelling;
3. het bedrag dat aan lijfrentepremies is betaald en als persoonlijke verplichtingen in aftrek is genomen;
4. het bedrag waarmee de FOR het ondernemingsvermogen aan het einde van het jaar overtreft;
5. het volle bedrag indien de belastingplichtige overlijdt of emigreert.

De afnemingen onder 1. en 2. zijn onbelast, de overige afnemingen zijn belast. Hierbij is bij afnemingen onder 5. en afnemingen onder 4. ingeval van staking het hoge bijzonder tarief (45%) van toepassing.

Momenteel vindt in de glastuinbouw regelmatig afbraak plaats wegens een te laag ondernemingsvermogen. Dit lage ondernemingsvermogen is mede een gevolg van het feit dat veldinventaris niet wordt geactiveerd en dat in goede jaren veelal is gekozen voor afschrijving op basis van een vast percentage van de boekwaarde. Door dit degressieve afschrijvingssysteem is de belastingheffing van relatief rijke tijden verschoven naar relatief arme tijden. Daarnaast zijn land- en tuinbouwers in slechte jaren genoodzaakt "in te teren" op hun ondernemingsvermogen. Hierbij dreigt weer het gevaar van de FOR-afbraak, welke de FOR-regeling eigenlijk tot een onbevredigende faciliteit maakt voor de land- en tuinbouw.

3.3.2 Zelfstandigenaftrek

Achtergrond

Het doel van de zelfstandigenaftrek is, evenals dat van de andere ondernemingsfaciliteiten, het herleiden van de fiscale winst tot een rechtvaardige heffingsgrondslag. Bij het bepalen van de Winst uit onderneming wordt geen rekening gehouden met een ondernemersbeloning. De zelfstandigenaftrek vormt nu in feite een genormeerde ondernemersbeloning.

Beschrijving

Het bedrag van de zelfstandigenaftrek is afhankelijk van de hoogte van de winst. De bedragen van de aftrek zijn opgenomen in artikel 44m, tweede lid, Wet

IB. Per 1 juli 1994 is het bedrag van de aftrek voor winsten tot f 85.560,- verhoogd met f 1.500,- 1).

Naast de gewone zelfstandigenaftrek hebben startende ondernemers de eerste drie jaren van hun ondernemerschap recht op de zogenaamde startersaftrek.

Voorwaarden voor het toepassen van de aftrek zijn:

1. de ondernemer moet feitelijk een onderneming drijven;
2. bij het begin van het kalenderjaar heeft de ondernemer de leeftijd van achttien jaar, maar nog niet die van 65 jaar bereikt;
3. de ondernemer is tenminste 1.225 uren (of 875 plus 525 uren van zijn meewerkende partner) werkzaam in zijn onderneming.

3.3.3 Meewerkaftrek

Achtergrond

De arbeidsprestaties van de echtgenoot van de ondernemer in diens onderneming kunnen fiscaal op drie manieren worden behandeld, namelijk via:

1. de meewerkaftrek;
2. de zelfstandige reële beloning;
3. de man/vrouw-maatschap.

Hieronder wordt kort ingegaan op de meewerkaftrek. De overige "beloningsvormen" worden in hoofdstuk 8 Familiebedrijf behandeld.

Beschrijving

Gehuwde, niet duurzaam gescheiden levende ondernemers kunnen ter zake van de arbeidsprestaties die door hun partner in de onderneming worden verricht in aanmerking komen voor de meewerkaftrek. De aftrek vloeit dus voort uit de prestaties van de echtgenoot van de ondernemer maar vindt, alle emancipatoire ontwikkelingen van de laatste decennia ten spijt, plaats bij de ondernemer.

Het bedrag van de aftrek wordt bepaald aan de hand van een percentage dat afhankelijk is van het aantal uren dat de echtgenoot in de onderneming meewerkt. De meewerkaftrek wordt pas toegepast indien door de partner tenminste 525 uren in de onderneming zijn gewerkt. Vereist is wel dat de werkzaamheden in het kader van de onderneming worden verricht. Dit houdt in dat werkzaamheden die tot de normale huishoudelijke taken behoren, zoals bijvoorbeeld het wassen van werkkleding, niet meetellen. De percentages van de aftrek zijn opgenomen in artikel 44n, tweede lid, Wet IB.

De meewerkaftrek geldt niet ten aanzien van de echtgenoten die hebben geopteerd voor een reële arbeidsbeloning terzake van de arbeidsprestaties van de meewerkende partner. Tenslotte moet worden opgemerkt dat hoewel de aftrek in principe alleen voor gehuwden geldt, ongehuwd samenwonenden op verzoek ook voor de aftrek in aanmerking kunnen komen.

1) Aan Weekblad 1994/6094 blz. 6094 is het volgende ontleend: Per 1 juli 1994 is een wetsvoorstel aangenomen dat twee lastenverlichtende maatregelen inhoudt. Allereerst wordt voor de Vennootschapsbelasting het winsttraject waarop het verhoogde tarief van 40% van toepassing is, ingekort van f 250.000,- tot f 100.000,-. Daarnaast wordt de zelfstandigenaftrek voor de Inkomstenbelasting ten aanzien van winsten tot f 85.560,- verhoogd met een bedrag van f 1.500,-. Het doel van de lastenverlichtingen is de verbetering van de financiële positie van het midden- en kleinbedrijf en de vergroting van de investeringsbereidheid.

3.3.4 Persoonlijke verplichtingen, buitengewone lasten en aftrekbare giften

Achtergrond

In het algemeen is de manier waarop een belastingplichtige zijn inkomen besteedt niet van belang voor de heffing van Inkomstenbelasting. Voor een aantal categorieën uitgaven heeft de wetgever echter een ander standpunt ingenomen, waardoor bepaalde uitgaven van de belastingplichtige wel in mindering komen op zijn Onzuivere inkomen.

Beschrijving

De wet onderscheidt drie soorten uitgaven die mogen worden afgetrokken:

1. persoonlijke verplichtingen;
2. buitengewone lasten;
3. aftrekbare giften.

Ad 1. Persoonlijke verplichtingen

Als persoonlijke verplichtingen komen, op grond van artikel 45, Wet IB, onder andere in aftrek op het Onzuivere inkomen:

- premies voor ondernemerspensioenen;
- alimentatie-uitkeringen aan de gewezen echtgenoot;
- renten van schulden en kosten van geldleningen;
- lijfrentepremies;
- premies voor arbeidongeschiktheidsverzekeringen.

Uit gesprekken met deskundigen is gebleken dat ten aanzien van de land- en tuinbouwsector alleen de twee laatstgenoemde aftrekposten relevant zijn.

Ad 2. Buitengewone lasten

Artikel 46, Wet IB kent drie categorieën buitengewone lasten. Allereerst komen uitgaven tot voorziening in het levensonderhoud van verwanten voor aftrek in aanmerking. Ten aanzien van kinderen jonger dan 27 jaar, waarvoor geen recht bestaat op kinderbijslag of studiefinanciering, gelden forfaitaire bedragen, welke opgenomen zijn in artikel 9 Uitvoeringsregeling IB. Ten aanzien van kinderen ouder dan 27 jaar en overige verwanten worden uitgaven in aftrek op het Onzuivere inkomen gebracht indien zij meer bedragen dan de drempel. De drempel wordt gesteld op 2% van het Onzuivere inkomen met een maximum van f 800,-.

Daarnaast worden uitgaven ter zake van ziekte, invaliditeit, bevalling, adoptie en overlijden van de belastingplichtige en zijn verwanten in aanmerking genomen indien zij meer bedragen dan de drempel die afhankelijk van de hoogte van het Onzuivere inkomen is. De drempelbedragen kunnen worden afgeleid uit artikel 46, eerste lid, onderdeel b, Wet IB.

Tenslotte komen uitgaven ter zake van opleiding of studie voor een beroep voor aftrek in aanmerking voor zover zij meer bedragen dan de drempel. Deze bedraagt 2% van het Onzuivere inkomen met een maximum van f 800,-.

De genoemde drempels voor aftrek van buitengewone lasten zijn vrij hoog, zodat aftrek, zoals uit gesprekken met deskundigen is gebleken, in de agrarische sector nauwelijks voorkomt.

Ad 3. Aftrekbare giften

Giften zijn op grond van artikel 47, Wet IB aftrekbaar voor zover zij meer bedragen dan de drempel, waarbij ook weer rekening moet worden gehouden met een plafond. De drempel bedraagt 1% van het Onzuivere inkomen met een minimum van f 120,-. Het plafond bedraagt 10% van het Onzuivere inkomen. Volgens deskundigen is het bedrag van deze aftrekpost in de agrarische sector gering.

3.3.5 Rente- en dividendvrijstelling

Achtergrond

De rentevrijstelling is ingevoerd ter stimulering van particuliere vermogensopbouw en als een tegemoetkoming aan met name de kleine spaarders. De dividendvrijstelling is in het leven geroepen teneinde de belangstelling van particulieren voor belegging in Nederlandse aandelen te vergroten, en op deze wijze de eigen vermogenspositie van het Nederlandse bedrijfsleven te versterken.

Beschrijving

De rentevrijstelling bedraagt, zoals in artikel 47a, tweede lid, Wet IB staat vermeld, in principe f 1.000,- maar is gemaximeerd tot het saldo van de rentebetalingen en -ontvangsten. Hierbij wordt de hypotheekrente niet als rentebetaling aangemerkt. Gehuwden krijgen een dubbele vrijstelling, terwijl de vrijstelling ten aanzien van de rente van kinderen f 500,- per kind bedraagt. Ook dit bedrag is gemaximeerd tot het saldo van ontvangen en betaalde rente. De vrijstelling ten aanzien van dividenden uit binnenlandse lichamen bedraagt, op grond van artikel 47b, eerste lid, Wet IB, f 1.000,- maar is gemaximeerd tot het bedrag van de zuivere dividendontvangsten. Voor dividenden uit participatiemaatschappijen onder overheidstoezicht is in artikel 47b, tweede lid Wet IB een additionele vrijstelling van f 1.000,- opgenomen. Gehuwden kunnen de genoemde vrijstellingsbedragen verdubbelen.

3.3.6 Verliescompensatie

Achtergrond

Bij de berekening van het belastbaar inkomen vindt saldering van positieve en negatieve inkomensbestanddelen plaats. Dit wordt aangeduid met de term "horizontale of binnenjaarse verliescompensatie". Indien hierna een negatief inkomen ontstaat kan dit op grond van artikel 51, Wet IB verticaal worden gecompenseerd.

Beschrijving

De mogelijkheid tot verliescompensatie houdt in dat een negatief inkomen kan worden verrekend met positieve inkomens van de drie voorafgaande en de acht volgende jaren. De vordering op grond van de voorwaartse verliescompensatie een voorwaardelijke is, welke alleen wordt verrekend indien en voor zover daar in de toekomst positieve inkomens tegenover staan. De verrekening moet plaatsvinden in de volgorde waarin de negatieve inkomens zijn ontstaan, waarbij de positieve inkomens van de oudste jaren als eerste voor compensatie in aanmerking komen.

Naast de gewone mogelijkheid van verliescompensatie kunnen verliezen uit onderneming, geleden in de eerste zes jaren na stichting van de onderneming, onbeperkt worden verrekend. Deze verliezen worden aangeduid als "aanloopverliezen", en komen pas voor compensatie in aanmerking als de gewone verliezen zijn verrekend.

De verliescompensatie voor huwelijkspartners is in zoverre afwijkend dat er een wettelijke regeling is voor nog niet gecompenseerde verliezen bij huwelijksbeëindiging door overlijden en echtscheiding. In gewone gevallen gaat de mogelijkheid tot verliescompensatie bij overlijden teniet. Daarnaast gelden voor de huwelijkspartners toerekeningsregels ten aanzien van de verliescompensatie.

Verliescompensatie kan gevolgen hebben voor reeds vastgestelde aanslagen Vermogensbelasting. Als gevolg van de zogenaamde "anti-cumulatieregeling" van artikel 14, lid 6 van de Wet op de Vermogensbelasting 1964 geldt dat de som van

de te betalen Vermogensbelasting van dit jaar, en de betaalde Inkomstenbelasting en Premies volksverzekeringen van het voorafgaande jaar niet groter mag zijn dan 68% van het Belastbare inkomen van het voorafgaande jaar. Door verliescompensatie kan een belastbaar inkomen van een voorafgaand jaar worden teruggebracht tot nihil, zodat ook geen Vermogensbelasting is verschuldigd.

3.3.7 Belastingvrije som

Achtergrond

De belastingvrije som representeert het bedrag dat iedere belastingplichtige belastingvrij geniet om in de eerste levensbehoeften te voorzien. Pas indien meer wordt genoten dan dit bedrag gaat de fiscus over tot heffing.

Beschrijving

De hoogte van de belastingvrije som afhankelijk van de tariefgroep waarin men als belastingplichtige is ingedeeld. Artikel 54, Wet IB onderscheidt de volgende vijf tariefgroepen:

- tariefgroep 1: geen basisaftrek, omdat deze is overgedragen aan de partner;
- tariefgroep 2: éénmaal de basisaftrek;
- tariefgroep 3: tweemaal de basisaftrek;
- tariefgroep 4: éénmaal de basisaftrek plus de alleenstaande ouderaftrek;
- tariefgroep 5: éénmaal de basisaftrek plus de alleenstaande ouderaftrek plus de aanvullende alleenstaande ouderaftrek.

Iedere belastingplichtige heeft recht op een belastingvrije som die tenminste gelijk is aan de basisaftrek, tenzij de basisaftrek is overgedragen aan de partner. Het bedrag van de basisaftrek is opgenomen in artikel 53, derde lid, Wet IB.

3.4 Traject Belastbare som naar belastingbedrag

Figuur 3.5 geeft het traject van Belastbare som naar belastingbedrag schematisch weer.

	Artikel	Paragraaf
Belastbare som		
Tarieven	53a en 57 t/m 58	3.4.1
Invorderingsvrijstelling	65	3.4.2
Middeling	66a	3.4.3
Belastingbedrag		

Figuur 3.5 Traject Belastbare som naar belastingbedrag

3.4.1 Tarieven

Achtergrond

As hoofdregel geldt dat de inkomensbestanddelen zijn onderworpen aan een progressief tarief. De wetgever acht echter ten aanzien van een aantal van deze bestanddelen de toepassing van een progressief tarief niet aanvaardbaar, zodat hiervoor bijzondere tarieven gelden.

De in de wet genoemde bijzondere-tariefbaten hebben veelal betrekking op meerdere jaren, terwijl zij in één jaar in de heffing worden betrokken. Hierdoor zou een progressienadeel optreden indien het tabeltarief werd toegepast.

Beschrijving

De Inkomstenbelasting kent verschillende tarieven waaraan de belaste inkomsten zijn onderworpen:

1. het tabeltarief;
2. het hoge bijzondere tarief;
3. het lage bijzondere tarief;
4. het bijzondere tarief bij herkapitalisatie.

Het progressieve tabeltarief is zodanig uitgewerkt dat het inkomen verdeeld is in schijven. De bij iedere schijf geldende belastingpercentages zijn in artikel 53a, eerste lid, Wet IB opgenomen. Opgemerkt moet worden dat in de eerste schijf naast Inkomstenbelasting ook Premies volksverzekeringen worden geheven. Het premiepercentage staat niet in de Wet IB vermeld, maar in de verschillende verzekeringswetten.

Daarnaast staat in artikel 57, tweede lid, Wet IB het hoge bijzonder tarief van 45% vermeld. Dit wordt veelal toegepast in gevallen waarin een bijzondere bate in één jaar wordt belast, terwijl deze in meerdere jaren is ontstaan. Toepassing van het tabeltarief zou tot progressienadeel leiden. Voorbeelden van baten die onder het bijzondere tarief zijn te scharen zijn:

- de stakingswinst;
- de afbraak van de FOR;
- hetgeen ontvangen wordt ter vervanging van gederfde inkomsten;
- de boekwinst bij verkoop van het melkquotum.

Voorts is in artikel 57a, tweede lid, Wet IB het lage bijzondere tarief van 20% opgenomen. Dit wordt onder meer toegepast bij overlijdenswinst en winst uit aanmerkelijk-belang aandelen.

Tenslotte noemt de wet het bijzondere tarief bij herkapitalisatie van 10%. Gezien de doelstelling van het onderzoek wordt op dit bijzondere tarief niet verder ingegaan.

Voorwaarde voor de toepassing van de bijzondere tarieven is wel dat de eerste schijf "volgelopen" is. Dit houdt in dat indien de progressief belastbare som minder bedraagt dan het bedrag waarover in de eerste schijf wordt geheven, een deel van de bijzondere bate niet tegen het bijzondere maar tegen het tabeltarief wordt belast.

3.4.2 Invorderingsvrijstelling

Achtergrond

Met de invorderingsvrijstelling wil de wetgever voorkomen dat zeer kleine verschuldigde belastingbedragen moeten worden ingevorderd.

Beschrijving

De invorderingsvrijstelling, opgenomen in artikel 65, Wet IB, geldt zowel voor het Inkomstenbelastingdeel als voor het Premiedeel in de eerste schijf. De vrijstelling heeft alleen betrekking op dat deel van het inkomen dat niet aan de inhouding van Loonbelasting is onderworpen.

Samengevat komt de regeling erop neer dat bij inkomens van 0 tot 150% van de belastingvrije som geen belasting en premies worden ingevorderd. In het inkomenstraject van 150 tot 250% van de belastingvrije som wordt gedeeltelijk ingevorderd, terwijl inkomens van meer dan 250% van de belastingvrije som weer geheel worden ingevorderd.

3.4.3 Middeling

Achtergrond

De middelingsregeling is niet speciaal ten behoeve van de land- en tuinbouw in het leven geroepen, maar de achterliggende gedachte sluit wel nauw aan bij hetgeen zich in de praktijk van deze sector voordoet. Inkomens kunnen van jaar tot jaar in belangrijke mate van elkaar verschillen. Door de progressie in het normale tabeltarief kan dit ertoe leiden dat uiteindelijk meer belasting is verschuldigd dan in het geval waarin de inkomens gelijkmatig zijn verdeeld. Om aan dit progressienadeel tegemoet te komen is de middelingsregeling opgenomen in artikel 66a, Wet IB.

Beschrijving

De middelingsregeling sluit niet helemaal aan bij de in de agrarische sector geldende spreuk "zeven magere jaren gevolgd door zeven vette jaren". De regeling strekt zich uit over drie aaneengesloten gehele kalenderjaren, het zogenaamde "herrekentijdvak", waarin de verzoeker binnenlands belastingplichtig moet zijn geweest. De herrekentijdvakken mogen elkaar niet overlappen, ze mogen wel op elkaar aansluiten maar dit is niet verplicht. Sinds 1990 is de middelingsregeling ook van toepassing op Premies volksverzekeringen. In verband hiermee kan het jaar waarin men de leeftijd van 65 jaar heeft bereikt niet worden gemiddeld. Daarnaast kan in verband met de belastingherzieningen in 1990 ook dit jaar niet worden gemiddeld.

In tegenstelling tot de regeling van verliescompensatie, waarbij een negatief inkomen met positieve inkomens kan worden verrekend, gaat het bij de middelingsregeling om de herrekening van belastbare sommen. Het totaal van de belastbare sommen van drie jaren wordt gemiddeld en gelijkmatig aan elk van de drie jaren toegerekend. Hierbij wordt eenvoudigerwijs voorbijgegaan aan bijzondere tariefstoepassingen. De terugbetaling wordt uiteindelijk gevormd door het bedrag waarmee het verschil tussen de werkelijk geheven belasting en de verschuldigde belasting bij gelijkmatige toerekening de teruggaafdrempel van f 1.200,- te boven gaat. De middelingsregeling tast de invorderingsvrijstelling van artikel 65, Wet IB aan. Terugbetalingen van WIR-premies beïnvloeden de middelingsberekening niet, de investeringsaftrek en de VAMIL-regeling echter weer wel. Uit gesprekken met deskundigen is gebleken dat de middelingsregeling in de land- en tuinbouwsector sinds de belastingherzieningen van Oort nauwelijks meer wordt toegepast. Dit wordt enerzijds veroorzaakt door de geringere progressie en anderzijds door de bredere schijven.

4. VENNOOTSCHAPSBELASTING

4.1 Inleiding

Algemeen

De Wet op de Vennootschapsbelasting betreft onder meer de winsten van rechtspersonen in de belastingheffing. Onder rechtspersonen moeten niet alleen de B.V. en de N.V. worden verstaan, maar ook coöperaties, overheidslichamen en stichtingen. Niet alle rechtspersonen zijn zonder meer onderworpen aan de Vennootschapsbelasting. In de wet zijn een aantal subjectieve vrijstellingen opgenomen, zoals bijvoorbeeld lichamen met een sociale functie en lichamen die een landgoed in stand houden.

Ten aanzien van de belastingplichtige lichamen moet een onderscheid worden gemaakt tussen onbeperkt en beperkt belastingplichtige lichamen. Onbeperkt belastingplichtige lichamen zijn lichamen waarvan het totale vermogen als ondernemingsvermogen kan worden aangemerkt. Beperkt belastingplichtige lichamen, zoals bepaalde overheidslichamen, zijn slechts belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven. In figuur 4.1 is de kern van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 weergegeven.

		Artikel Vpb
Belastingsubject	binnenlands en buitenlands belastingplichtige lichamen	1
Belastingobject	Belastbare bedrag	7
Tarief	eerste f 250.000,- *): 40% daarboven 35%	22
Wijze van heffen	aanslagbelasting	24

Figuur 4.1 Kern van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969

*) Per 1 juli 1994 is voor de Vennootschapsbelasting het winsttraject waarop het verhoogde tarief van 40% van toepassing is, ingekort van f 250.000,- tot f 100.000,-. Zie vennoot 21.

Rechtsgrond

De rechtsgrond van de Vennootschapsbelasting is gebaseerd op het neutraliteitsprincipe, dat wil zeggen dat alle economische activiteiten moeten worden belast, ongeacht de rechtsvorm waarin een onderneming is gegoten. Indien de winsten van ondernemers-natuurlijke personen wel zouden worden belast, en de winsten van ondernemers-rechtspersonen niet, zou een zogenaamde "vlucht in de BV" ontstaan.

4.2 Beschrijving

Bij de beschrijving van de Wet op de Vennootschapsbelasting wordt de volgorde aangehouden zoals vermeld in figuur 4.2.

	Artikel	Paragraaf
Winst	8	4.2
- Aftrekbare giften	16	4.2
Belastbare winst		
- Te verrekenen verliezen	20	4.2
Belastbaar bedrag		

Figuur 4.2 Wet op de Vennootschapsbelasting 1969

Winst

Het winstbegrip van de Vennootschapsbelasting is in principe gelijk aan dat van de Inkomstenbelasting. Om deze reden wordt voor de beschrijving van de volgende elementen van de Vennootschapsbelasting verwezen naar de beschrijving van de Inkomstenbelasting:

- totale winst;
- land- en bosbouwvrijstelling;
- jaarwinst;
- passiefpost milieuvoorziening;
- vamil-regeling;
- investeringsaftrek;
- vermogensaftrek;
- fiscale reserves.

Het winstbegrip van de Vennootschapsbelasting verschilt in zoverre van dat van de Inkomstenbelasting dat er in de Vennootschapsbelasting geen recht op statingsfaciliteiten bestaat. Voorts is de Vermogensaftrek enigszins beperkt in de Vennootschapsbelasting.

Aftrekbare giften

De mogelijkheid van het aftrekken van giften in de Vennootschapsbelasting verschilt enigszins van die in de Inkomstenbelasting. Aftrekbare giften worden, zoals artikel 16 Wet Vpb voorschrijft, in aanmerking genomen voor zover zij meer bedragen dan f 500,- de aftrek is gemaximeerd tot 6% van de Winst.

Verliescompensatie

De mogelijkheid van verliescompensatie lijkt veel op de regeling in de Inkomstenbelasting. Ook hier gelden een carry-back van drie jaar, een carry-forward van acht jaar en onbeperkt compensabele aanloopverliezen van de eerste zes ondernemingsjaren. In artikel 20, Wet Vpb staat naast de verliescompensatie een regeling ter voorkoming van de handel in B.V.'s met compensabele verliezen, de zogenaamde "verlies-B.V.'s". Verlies-B.V.'s zijn aantrekkelijke rechtsvormen om winstgevendende activiteiten in te ontplooiën, aangezien de winsten uit deze activiteiten wegvallen tegen de compensabele verliezen. De regeling komt er kort samengevat op neer dat verliezen van verlies-B.V.'s niet meer compensabel zijn indien de kring van aandeelhouders-natuurlijk personen voor meer dan 30% is gewijzigd.

Bijzondere regelingen

Hoewel het winstbegrip van de Vennootschapsbelasting, zoals hierboven reeds werd beschreven, in grote lijnen overeenstemt met dat van de Inkomstenbelasting,

kent de Vennootschapsbelasting toch ook een aantal bijzondere bepalingen. Hieronder zal kort worden ingegaan op:

- a. de coöperatieregeling;
- b. de aftrekbeperking van de commissarisbeloning;
- c. de deelnemingsvrijstelling;
- d. de fiscale eenheid.

Ad a. De coöperatieregeling

Het klassieke stelsel van de Vennootschapsbelasting brengt met zich mee dat uitkeringen aan leden van coöperaties in principe tweemaal worden belast: allereerst bij de coöperatie zelf en daarnaast bij de leden. De leden van een coöperatie zijn echter veelal ondernemers met een eigen bedrijf, zodat de uitkeringen tweemaal met een winstbelasting worden getroffen. Om deze onwenselijke situatie te voorkomen is de coöperatieregeling opgenomen in artikel 9, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb. De regeling behelst dat winstuitdelingen van coöperaties aan leden-natuurlijk personen bij de coöperatie aftrekbaar zijn. Hierdoor worden de uitdelingen dus alleen bij de leden belast. Voor de toepassing van de regeling moet de winst van een coöperatie worden gesplitst in twee delen: de zogenaamde "verlengstukwinst" en de "verzelfstandigde winst".

De verlengstukwinst bestaat uit dat deel van de winst dat wordt gemaakt als gevolg van het feit dat de coöperatie als "verlengstuk" van de leden optreedt. Dit deel van de winst komt voor aftrek in aanmerking en kan als volgt worden bepaald:

$$\text{verlengstukwinst} = (\text{ledenkosten/totale kosten}) * \text{fiscale winst} + f \text{ 5.000,-}$$

De verzelfstandigde winst bestaat uit dat deel van de winst dat wordt gemaakt als gevolg van het feit dat de coöperatie zelfstandig in het economisch verkeer deelneemt en als zodanig transacties met niet-leden aangaat. Dit deel van de winst komt niet op grond van de regeling voor aftrek in aanmerking bij de coöperatie.

Ad b. De aftrekbeperking van de commissarisbeloning

Voordat de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 van kracht was waren commissarissenbeloningen onderworpen aan de zogenaamde "Commissarissenbelasting". Bij de invoering van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 is deze belasting komen te vervallen, in de plaats daarvan werd in artikel 11, Wet Vpb de regeling van de commissarisbeloning opgenomen, die een forfaitaire aftrekbeperking inhoudt.

Indien kan worden aangetoond dat een deel van de commissarisbeloning wordt toegekend ter zake van de toezichthoudende taak ten behoeve van niet-aandeelhouders of ter zake van de bestuurstaak, kan dit deel, voor zover het meer bedraagt dan het forfait, in mindering op de winst worden gebracht.

Ad c. De deelnemingsvrijstelling

De deelnemingsvrijstelling, opgenomen in artikel 13, Vpb, is in het leven geroepen om te voorkomen dat binnen moeder-dochterverhoudingen winsten van de dochter dubbel worden belast. Centraal in de regeling staat het begrip "deelneming". Hiervan is sprake wanneer de moeder vennootschap tenminste 5% van het nominaal gestorte kapitaal van de dochter vennootschap in handen heeft, of wanneer de moeder lid is van een coöperatie. Door de 5%-eis heeft de wetgever een scheiding tussen een deelneming en een belegging willen aanbrengen. De deelnemingsvrijstelling heeft tot gevolg dat winsten van de dochter alleen bij die dochter worden belast, en niet bij de moeder. De deelnemingsvrijstelling kan zowel winsten als verliezen omvatten.

Ad d. De fiscale eenheid

De mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid is opgenomen in artikel 15, Wet Vpb. Het doel van de fiscale eenheid is het mogelijk maken van heffing op basis van fiscale consolidaties in moeder-dochterverhoudingen. De winsten en verliezen van moeder en dochter worden geconsolideerd als waren zij in één onderneming behaald, waarna de som van deze bedragen aan Vennootschapsbelasting wordt onderworpen.

5. BELASTINGEN VAN VERMOGEN

In dit hoofdstuk worden de volgende belastingen van vermogen besproken:

1. vermogensbelasting;
2. successiebelastingen;
3. overdrachtsbelasting;
4. gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen.

5.1 Vermogensbelasting

5.1.1 Inleiding

Algemeen

Op grond van de Wet op de Vermogensbelasting 1964 wordt het vermogen van natuurlijke personen in de heffing betrokken. In figuur 5.1 is de kern van de Wet op de Vermogensbelasting 1964 weergegeven.

Artikel VB		
belastingsubject	binnenlands- en buitenlands belastingplichtigen	1
belastingobject	Vermogen	3
tarief	f 8,- voor iedere f 1.000,-	14
wijze van heffen	aanslagbelasting	18

Figuur 5.1 Kern van de Wet op de Vermogensbelasting 1964

Rechtsgrond

De rechtsgrond van de Vermogensbelasting steunt op het draagkrachtbeginsel. De extra draagkracht van de vermogende burger vloeit allereerst voort uit de extra bestedingsreserve die vermogen met zich meebrengt. Hierdoor wordt deze geacht een maatschappelijke voorsprong te hebben op de niet-vermogende burger. Daarnaast geeft vermogen de zekerheid van een gefundeerd inkomen. Stevens (1991) merkt op dat dit tweede aspect door de uitbouw van het sociale-zekerheidsstelsel echter aan overtuigingskracht heeft ingeboet.

5.1.2 Beschrijving

Bij de beschrijving van de Wet op de Vermogensbelasting 1964 wordt de volgorde aangehouden zoals in figuur 5.2 vermeld.

	Artikel	Paragraaf
Totale waarde van de bezittingen	4	5.1.2
- Totale waarde van de schulden	4	5.1.2
Vermogen		
- Belastingvrije som	14	5.1.2
Belastbare som		

Figuur 5.2 Wet op de Vermogensbelasting 1964

Totale waarde van de bezittingen

Ten aanzien van de waardering van bezittingen voor de Vermogensbelasting geldt de hoofdregel dat moet worden uitgegaan van de waarde in het economisch verkeer. Deze moet worden bepaald aan de hand van objectieve maatstaven, dat wil zeggen dat deze waarde gelijk is aan de prijs die tot stand zou zijn gekomen bij transacties tussen onafhankelijke partijen. Er bestaat een aantal wettelijke uitzonderingen op deze hoofdregel:

- bezittingen belast met een recht van vruchtgebruik worden bij de vruchtgebruiker in aanmerking genomen tegen 80% van de volle eigendoms waarde;
- de eigen woning wordt gewaardeerd op 60% van de waarde in vrij opleverbare staat 1);
- verpachte onroerende zaken worden gewaardeerd op 60% van de waarde in vrij opleverbare staat;

Voorts mogen agrarische onroerende zaken tegen de verpachte waarde worden gewaardeerd, hoeft zelfgewonnen veevoer niet te worden gewaardeerd en worden voor de waardebepaling van vee en plantmateriaal lage normen gehanteerd. Als bezittingen worden ook onstoffelijke zaken aangemerkt, zoals bijvoorbeeld vergunningen en produktierechten. Als bezittingen blijven onder meer buiten aanmerking:

- bezittingen belast met een recht van vruchtgebruik of een recht van gebruik;
- veldinventaris;
- pensioenrechten;
- aanspraken op een arbeidsongeschiktheidsverzekering;
- aanspraken op lijfrenten;
- landgoederen in de zin van de Natuurschoonwet 1928.

Daarnaast kent de Wet op de Vermogensbelasting 1964 de zogenaamde "ondernemingsvrijstelling". Deze houdt in dat het in de ondernemingen van de belastingplichtige belegd vermogen gedeeltelijk buiten de heffing van Vermogensbelasting wordt gehouden. De bedragen van de vrijstelling zijn opgenomen in artikel 7, tweede en derde lid, Wet VB. De Tweede Kamer 2) heeft ingestemd met het aangepaste initiatief wetsvoorstel Vermeend-Vreugdenhil tot gefaseerde vrijstelling van het totale ondernemingsvermogen voor de Vermogensbelasting. Volgens dit wetsvoorstel wordt de bestaande vrijstelling per 1 januari 1995 verhoogd tot 67% van het ondernemingsvermogen, per 1 januari 1996 tot 84% en per 1 januari 1997 volgt de volledige vrijstelling.

1) Er is een wetsvoorstel aanhangig inzake de waardering van onroerende zaken. Verwezen wordt naar voetnoot op blz. 48.
2) Ontleend aan Tweede Kamer, vergaderjaar 1993-1994, 23071.

Totale waarde van de schulden

Ook schulden moeten in beginsel worden gewaardeerd tegen de waarde in het economisch verkeer. Als schulden worden mede aangemerkt de latente Inkomstenbelastingsschulden, voor een bedrag van:

- a. 20% over de fiscale en stille reserves;
- b. 30% over de waarde van privé-stamrechten;
- c. 5% over de latente aanmerkelijk-belangwinst;
- d. 30% over de FOR.

Hierbij dient echter wel een beperking in acht te worden genomen, zodat maximaal als latente Inkomstenbelastingsschuld kan worden opgevoerd:

$$(20\% * RES + 30\% * FOR) * (TO - OV)/TO$$

waarbij: RES = fiscale en stille reserves;
FOR = fiscale oudedagsreserve;
TO = totale ondernemingsvermogen;
OV = ondernemingsvrijstelling.

Belastingvrije som

De hoogte van de belastingvrije som is, zoals uit de artikelen 14 en 15, Wet VB blijkt, afhankelijk van de tariefgroep waarin de belastingplichtige wordt ingedeeld. De belastingvrije som kan worden verhoogd met:

1. de kinderaftrek;
2. de interingsvrijstelling;
3. de oudedagsvrijstelling.

Ad 1. De kinderaftrek

De Vermogensbelasting wordt geheven van natuurlijke personen met extra draagkracht. Indien de belastingplichtige kinderen onderhoudt wordt deze draagkracht enigszins verminderd, welke vermindering wordt gecompenseerd door de kinderaftrek. Het bedrag van de kinderaftrek wordt in artikel 14, vierde lid, onderdeel a, Wet VB vermeld.

Ad 2. De interingsvrijstelling

De interingsvrijstelling is bedoeld om het deel van het vermogen dat nodig is voor de voorziening in het levensonderhoud vrij te stellen. De hoogte van het vrijgestelde bedrag is afhankelijk van de leeftijd, de hoogte van het Onzuivere inkomen van het voorafgaande jaar voor de Inkomstenbelasting, en van de tariefgroep waarin men is ingedeeld. Het bedrag van de interingsvrijstelling is in de artikelen 14, vierde lid, onderdeel b, en 14a, Wet VB vermeld.

Ad 3. De oudedagsvrijstelling

De oudedagsvrijstelling is bedoeld als tegemoetkoming aan personen die geen of weinig pensioenrechten hebben opgebouwd. De hoogte van de vrijstelling is dan ook afhankelijk van de hoogte van de opgebouwde pensioenaanspraken, en de tariefgroep waarin de belastingplichtige is ingedeeld. In de artikelen 14, vierde lid, onderdeel d, en 14b, Wet VB staat het bedrag van de oudedagsvrijstelling genoemd.

Anti-cumulatiebepaling

In de Wet op de Vermogensbelasting is ook een zogenaamde "anti-cumulatiebepaling" opgenomen. Deze behelst dat op verzoek van de belastingplichtige teruggave van belasting geschiedt indien de som van de te betalen Vermogensbelasting van dit jaar, en de betaalde Inkomstenbelasting en Premies volksverzekeringen

van het voorafgaande jaar meer bedraagt dan 68% van het Belastbare Inkomen van het voorafgaande jaar.

In formulevorm:

$$(VB1 + IBO + PVO) \leq 68\% * BIO$$

waarbij: VB1 = te betalen Vermogensbelasting jaar 1

IBO = betaalde Inkomstenbelasting jaar 0

PVO = betaalde Premies jaar 0

BIO = Belastbare inkomen jaar 0

Jurisprudentie

In de rechtspraak is het volgende met betrekking tot de Vermogensbelasting beslist:

- er mag geen IB-latentie als schuld worden opgenomen indien vaststaat dat in de toekomst geen belasting verschuldigd zal worden, bijvoorbeeld omdat de reserves wegvallen in de landbouwwijstelling (HR BNB 1967/183);
- gronden en gebouwen die dienstig zijn aan een landbouwbedrijf mogen worden gewaardeerd op de waarde in verpachte staat (Hof 's Gravenhage, BNB 1974/156);
- een bedrijfsbeëindigingsvergoeding uit het Ontwikkelings- en Saneringsfonds kan ook als lijfrente worden aangemerkt (Hof Leeuwarden, V-N 1971, blz. 597 en HR BNB 1976/50);
- gekochte produktierechten, zoals melk- en mestquota, mogen worden gewaardeerd op de boekwaarde die voor de heffing van Inkomstenbelasting geldt (Resoluties BNB 1987/257 en BNB 1988/158).

5.2 Successiebelastingen

5.2.1 Inleiding

Algemeen

Krachtens de Successiewet 1956 worden de volgende belastingen geheven:

1. Successierecht;
2. Schenkingsrecht;
3. Recht van overgang.

Het Successierecht wordt geheven van hetgeen krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van een in Nederland woonachtig persoon. Er moet onderscheid worden gemaakt tussen zogenaamde "echte" en "fictieve" verkrijgingen. Een voorbeeld van een fictieve verkrijging is de in artikel 13, Successiewet opgenomen verkrijging krachtens een overeenkomst tot levensverzekering.

Het Schenkingsrecht wordt geheven van hetgeen krachtens schenking wordt verkregen van een in Nederland woonachtig natuurlijk persoon, of van een in Nederland gevestigde rechtspersoon. Het recht van overgang wordt geheven van hetgeen krachtens erfrecht of schenking wordt verkregen van een natuurlijk persoon of rechtspersoon.

Uit oogpunt van relevantie worden hieronder alleen het Successierecht en het Schenkingsrecht besproken. In figuur 5.3 is de kern van de Successiewet 1956 opgenomen.

		Artikel Succ
Belastingssubject	verkrijger	5
Belastingobject	verkrege	1
Tarief	dubbel progressief	24
Wijze van heffen	aanslagbelasting	37

Figuur 5.3 Kern van de Successiewet 1956

Rechtsgrond

Er kunnen twee rechtsgronden worden genoemd ter zake van het Successierecht en het Schenkingsrecht. Allereerst ontstaat er door de verkrijgingen een draagkrachtsvermeerdering, waarover geheven wordt. Daarnaast speelt het zogenaamde "buitenkansbeginsel" een rol. Dit houdt in dat de verkrijger door de verkrijging in een bevoorrechte positie terecht komt, waarvoor geen tegenprestatie is verricht.

5.2.2 Beschrijving

Figuur 5.4 geeft de volgorde van de beschrijving van de Successiewet 1956 weer.

	Artikel	Paragraaf
Waarde van het verkrege	5	5.2.2
- Schulden ten laste van de erflater	20	
- Begrafenis- of crematiekosten	20	
- Latente belastingschulden	20	
Waarde Successierecht		
Waarde van het verkrege	5	5.2.2
- Lasten en verplichtingen aan de schenking verbonden	5	
Waarde Schenkingsrecht		

Figuur 5.4 Successiewet 1956

Waarde van het verkrege

De kern van de heffing van Successierecht en Schenkingsrecht wordt gevormd door de waardering van het verkrege. Als hoofdregel voor de waardering geldt dat deze moet geschieden op basis van de waarde in het economisch verkeer. Op deze regel bestaan uitzonderingen, zoals bijvoorbeeld de waardering van de eigen woning en van een recht op vruchtgebruik.

Voor de land- en tuinbouw is in een resolutie (BNB 1987/255) bepaald dat bij bedrijfsopvolging in de familiesfeer een specifieke regeling van kracht is voor de waardering van onroerende zaken. Onroerende zaken mogen in dit geval worden gewaardeerd op de waarde in verpachte staat, mits de opvolger het voor eigen gebruik bestemde bedrijf nog gedurende langere tijd als zodanig voortzet, en ook familieleden bij de onderlinge verdeling van de boedel niet uitgaan van een hogere waarde.

Ten aanzien van verkregen vermogen dat in een onderneming is belegd, is gespreide betaling van Successierecht en Schenkingsrecht mogelijk. In een dergelijke situatie mag de aanslag in vijf gelijke jaarlijkse termijnen worden betaald.

Tarief

Het Successierecht en het Schenkingsrecht kennen een dubbele progressie in de tariefstructuur. Deze dubbele progressie is een uitvloeisel van de genoemde dubbele rechtsgrond van de heffingen. Ter zake van de draagkrachtsvermeerdering stijgt het tarief naarmate de waarde van het verkregene stijgt.

Met betrekking tot de bevoorrechte verkrijging stijgt het tarief naarmate het bloedverwantschap tussen de erflater of schenker en de verkrijger minder nauw is. De tarieven zijn opgenomen in artikel 24, Successiewet.

Vrijstellingen

Er bestaan een aantal wettelijke vrijstellingen ten aanzien van de heffing van Successierecht en Schenkingsrecht. De vrijstellingen zijn opgenomen in de artikelen 32 en 33 Successiewet. Er bestaan onder meer vrijstellingen voor:

- echtgenoten;
- kinderen;
- ouders;
- nuttige instellingen.

Voor een uitgebreidere beschrijving van deze vrijstellingen wordt verwezen naar Verstraaten (1993). Voorts bestaat er een vrijstelling voor landgoederen.

5.3 Overdrachtsbelasting

5.3.1 Inleiding

Algemeen

Krachtens de Wet op Belastingen van rechtsverkeer 1970 worden de Overdrachtsbelasting, de Assurantiebelasting en de Kapitaalsbelasting geheven. In het kader van dit onderzoek wordt alleen de Overdrachtsbelasting beschreven.

Door de werking van de Overdrachtsbelasting wordt de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken, of van rechten waaraan deze zaken zijn onderworpen, belast. De belasting wordt geheven van de verkrijger. Deze kan zowel een rechtspersoon als een natuurlijk persoon zijn. In figuur 5.5 is de kern van de Wet op Belastingen van rechtsverkeer 1970 weergegeven.

		Artikel WBR
Belastingsubject	verkrijger	16
Belastingobject	onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen	2
Tarief	6% *)	14
Wijze van heffen	aangiftebelasting; voldoeningsbelasting	17

Figuur 5.5 Kern van de Wet op Belastingen van rechtsverkeer 1970

*) Aan Agrarisch Dagblad 24 november 1993 is het volgende ontleend: Staatssecretaris Gabor van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij is met het Ministerie van Financiën overeengekomen dat boeren die hun binnen de Ecologische Hoofdstructuur (EHS) gelegen bedrijf verplaatsen, ten aanzien hiervan slechts 1% Overdrachtsbelasting betalen. Voorwaarde is wel dat het nieuw aangekochte bedrijf buiten de zogenaamde "mestoverschotgebieden" ligt.

5.3.2 Beschrijving

Uit oogpunt van relevantie wordt hieronder alleen ingegaan op een aantal vrijstellingen die zijn opgenomen in artikel 15, Wet WBR. Hieronder wordt ingegaan op de volgende, voor de agrarische sector van belang zijnde, vrijgestelde verkrijgingen:

1. de vrijstelling bij overdracht van de onderneming door ouders aan kinderen;
2. de vrijstelling bij aankoop van naburig gelegen landerijen;
3. de vrijstelling bij samenloop van Omzetbelasting en Overdrachtsbelasting;
4. de vrijstelling bij inbreng in een vennootschap, daaronder begrepen een maatschap.

Ad 1. De vrijstelling bij overdracht van de onderneming door ouders aan kinderen

De achterliggende gedachte van deze vrijstelling is het voorkomen van versnippering van de onderneming van de overdrager. Voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling, welke is opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wet WBR, zijn:

- de onderneming moet door de ouder worden overgedragen aan eigen of aangetrouwde kinderen of pleegkinderen;
- de overgedragen onroerende zaken moeten behoren tot een onderneming van de ouder;
- de onroerende zaken moeten dienstbaar zijn aan deze onderneming;
- de kinderen moeten de onderneming van de ouder, voor wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel voortzetten.

Uit het vereiste dat de overgedragen onroerende zaken dienstbaar moeten zijn aan de onderneming van de ouder kan worden opgemaakt dat de vrijstelling niet geldt ten aanzien van woonhuizen of woongedeelten van boerderijen.

De overdracht van de onderneming kan in diverse vormen geschieden. In de situatie waarin de gehele onderneming in één keer aan het kind wordt overgedragen is de vrijstelling zonder meer van toepassing. Dit ligt anders in het geval waarin de onderneming in fasen wordt overgedragen. Indien bijvoorbeeld de onderneming wel wordt overgedragen, maar de daarbijbehorende onroerende zaken nog niet, kan de vrijstelling ter zijner tijd bij overdracht van deze zaken alleen worden toegepast als voldaan is aan de volgende voorwaarden:

1. het kind zet de bedrijfsvoering van de ouder voort;
2. de ouder moet de voorbehouden onroerende zaken, zolang deze nog niet zijn overgedragen, verhuren of verpachten aan het kind.

Indien de onderneming aan meerdere voortzettende kinderen wordt overgedragen kan alleen aanspraak op de vrijstelling worden gemaakt wanneer de kinderen de onderneming gezamenlijk voortzetten of wanneer de kinderen de onderneming splitsen en afzonderlijk voortzetten, waarbij ieder afgesplitst deel als een afzonderlijke onderneming kan worden aangemerkt. De vrijstelling is voorts niet van toepassing in het geval waarin de ouder de onderneming voor een deel aan het kind, en voor een ander deel aan een derde overdraagt.

In veel gevallen zal de ouder zijn onderneming niet direct, maar liever geleidelijk willen overdragen aan het kind. Indien ouder en kind hierbij een samenwerkingsovereenkomst aangaan, bijvoorbeeld een maatschap, leidt dit niet tot heffing van Overdrachtsbelasting:

- de inbreng van de onroerende zaken in het maatschapsvermogen is vrijgesteld op basis van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, Wet WBR;
- de overdracht bij het einde van de maatschap, waarbij de onroerende zaken overgedragen worden aan het kind, is vrijgesteld op basis van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wet WBR.

Een andere vorm van geleidelijke overdracht is die waarbij de ouder zich de onroerende zaken voorbehoud en gaat verpachten aan het opvolgende kind. In dit geval is de latere overdracht toch vrijgesteld op basis van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wet WBR mits het kind de onderneming blijft voortzetten. Wanneer de ouder zich het vruchtgebruik op de onroerende zaken voorbehoud, terwijl de blote eigendom van de zaken en de rest van de onderneming aan het kind worden overgedragen, is de vrijstelling niet van toepassing.

Jurisprudentie

Hof 's Hertogenbosch (V-N 1992, blz. 3677) besliste dat toepassing van de vrijstelling twijfelachtig is indien de overgedragen onderneming binnen afzienbare tijd na de overdracht door het kind wordt gestaakt.

Hof Arnhem (Infobulletin 92/379) bepaalde dat inkrimping van de onderneming door de ouder, kort voordat deze aan het kind wordt overgedragen, de toepassing van de vrijstelling in de weg staat.

Ad 2. De vrijstelling bij aankoop van naburig gelegen landerijen

Het doel van deze vrijstelling, welke is opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdeel q, Wet WBR, is het bevorderen van de verbetering van landbouwstructuren. Voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling zijn:

1. de verkrijging moet bestaan uit landerijen of rechten van erfpacht of beklemming op landerijen;
2. de oppervlakte van de verkregen landerijen mag niet groter zijn dan de oppervlakte van naburige landerijen die de verkrijger tenminste vijf jaar in eigendom, erfpacht of beklemming heeft;
3. de reeds in bezit zijnde landerijen moeten naburig zijn aan de nieuw verkregen landerijen;
4. de verkrijger moet de verkregen landerijen reeds gedurende tenminste vijf jaar in eigendom, erfpacht of beklemming hebben 1);
5. de verkrijging moet in het belang zijn van de verbetering van de landbouwstructuur.

Ad 1. Landerijen bestemd voor agrarische doeleinden

Onder landerijen moeten worden verstaan, gronden die voor agrarische doeleinden worden gebruikt. Gebouwen delen dus niet in de vrijstelling. Tuinte (1989) pleit voor gelijkstelling van moderne vormen van landbouw aan die van traditionele landbouw, zoals dit ook ten aanzien van de landbouwvrijstelling in de Inkomstenbelasting is gebeurd. Het begrip omvat volgens Hof Amsterdam (22 maart 1993, nr. 6187/90) ook glasopstanden, mits er sprake is van een exploitatie van cultuurgrond. Glastuinbouw op kweektabletten kan dus niet in de vrijstelling delen.

Ad 2. De oppervlakte-vereisten

Bij het bepalen van de oppervlakte van de reeds in bezit zijnde landerijen tellen landerijen die eigendom zijn van de echtgenoot mee mits deze tot de huwelijksgemeenschap behoren. Indien en voor zover de oppervlakte van de verkregen grond de oppervlakte van de reeds in bezit zijnde grond overtreft is de vrijstelling niet van toepassing. In dit geval moet de prijs van het belaste en het vrijgestelde deel worden omgeslagen naar rato van de oppervlakte.

Ad 3. Het naburigheidsvereiste

Het begrip "naburig" moet ruimer worden opgevat dan "aangrenzend". Naburig wil zeggen dat de verkregen landerijen zodanig moeten zijn gelegen dat zij

1) Hierbij worden verkrijgingen binnen een periode van vijf jaar door dezelfde verkrijger als één verkrijging aangemerkt.

vanuit de "oude" landerijen redelijk bereikbaar zijn, dus zonder een al te grote omweg te maken of zonder eigendom van derden te kruisen.

De staatssecretaris (Infobulletin 90/525) heeft het begrip "naburig" in afstanden willen uitdrukken:

- afstanden kleiner dan vijf kilometer: naburig;
- afstanden tussen vijf en zes kilometer: naburigheid afhankelijk van de feiten;
- afstanden groter dan zes kilometer: niet naburig.

De directeur van LNO hanteert echter andere criteria bij de beoordeling van de naburigheid: de toegestane afstand tussen de landerijen is volgens hem afhankelijk van de verkregen oppervlakte. Deze afstandscriteria zijn recentelijk versoepteld 1). Ten aanzien van bedrijven in de glastuinbouw is de aankoop van grond vrijgesteld wanneer de afstand in kilometers niet groter is dan de verkregen oppervlakte in hectaren, echter met een maximum van 2,5 km. Voor de datum van 1 oktober 1993 moest de aangekochte grond aangrenzend zijn. Voor overige agrarische bedrijven geldt dat zij bij aankopen tot 5 ha van de vrijstelling gebruik kunnen maken indien de afstand in kilometers tussen de reeds in bezit zijnde en de aangekochte grond niet meer dan het dubbele bedraagt van de oppervlakte in hectaren. Voor 1 oktober 1993 mocht de afstand in kilometers maximaal gelijk zijn aan de oppervlakte in hectaren. Indien deze bedrijven grond aankopen met een oppervlakte groter dan 5 ha geldt dat de afstand in kilometers niet groter mag zijn dan de oppervlakte in hectaren, echter met een maximum van 10 km. Voor 1 oktober 1993 was dit maximum op 5 km gesteld.

Ad 4. Het vereiste van vijfjarig-bezit

De verkrijger van de landerijen moet zijn "oude" landerijen reeds gedurende een periode van tenminste vijf jaar in zijn bezit hebben. Ten aanzien van geërfde landerijen telt de bezitsperiode van de erflater mee.

Ad 5. Het verbeteringsvereiste

De directeur van Landbouw, Natuur en Openluchtrecreatie (LNO) van het Ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij (LNV) moet beoordelen of de verkrijging bijdraagt aan de verbetering van de landbouwstructuur. Indien een verkrijging werkelijk bijdraagt aan de verbetering van de landbouwstructuur geeft deze een verklaring af, zonder welke geen recht op de vrijstelling bestaat.

Ruilverkaveling

In geval van ruilverkaveling kan veelal niet aan het naburigheidsvereiste worden voldaan, zodat de vrijstelling niet kan worden toegepast. Dit wordt veroorzaakt door het feit dat het bij de ruilverkaveling ingebrachte land niet aan het vereiste voldoet, maar het vervangende land wel.

De staatssecretaris heeft in een resolutie (BNB 1973/80) een tweetal oplossingen ter zake van dit probleem aangedragen. Allereerst voldoet het bij de ruilverkaveling ingebrachte land toch aan het naburigheidsvereiste indien het vervangende land hieraan voldoet. Daarnaast is ten aanzien van het vijfjarig-bezitsvereiste bepaald dat het vervangende land in de plaats treedt voor het ingebrachte land.

Jurisprudentie

Met betrekking tot de vrijstelling bij aankoop van naburig land is het volgende in de rechtspraak beslist:

1) Ontleend aan V-N 1993, blz. 3132.

- van verbetering van de landbouwstructuur is sprake als:
 - zich naar verwachting in de toekomst een verbetering zal voordoen;
 - de kwade kans op een mogelijke toekomstige verslechtering wordt weggenomen (HR 7 april 1982, no. 21048);
- er is pas sprake van naburigheid indien afstand en bereikbaarheid van het verkregene aan zekere criteria voldoen (HR FED 1988/338);
- een afstand van zeven kilometer is te groot om van naburige landerijen te kunnen spreken (HR BNB 1991/214);
- de inspecteur is bij de toepassing van de vrijstelling niet aan het oordeel van de directeur LNO gebonden (Hof Arnhem, Infobulletin 91/287);
- naburigheid vereist ook een zekere mate van bestendigheid; er is geen sprake van bestendigheid indien binnen 20 minuten na de eigendomsverkrijging de naburig gelegen landerijen weer worden overgedragen aan een derde (Hof Amsterdam, V-N 1992, blz. 2872);
- tot landerijen worden mede gerekend "glasopstallen mits de door de glasopstallen omsloten grond de functie van kweek- of teeltmiddel heeft". De vrijstelling geldt dus niet ten aanzien van gronden bedoeld voor substraatteelt of teelt met behulp van kweektabletten (Hof Amsterdam, FR 1993/123);
- de vrijstelling bij doorverkoop van het verkregene kan desalniettemin toepassing vinden indien en voor zover bij de uiteindelijke verkrijgers aanspraak bestaat op de vrijstelling (HR FED 1993/718).

Discussie

In de literatuur 1) wordt gepleit voor gelijkstelling van moderne vormen van landbouw aan die van traditionele landbouw, zoals dit ook ten aanzien van de landbouwvrijstelling in de Inkomstenbelasting is gebeurd.

Een probleem dat de verschillende opvattingen over de normafstanden van de inspecties en de directeur LNO met zich meebrengen is, dat zij nauwelijks aansluiten op hetgeen in de praktijk van belang is. De rundveehouderij heeft als gevolg van de strenger wordende milieuwetgeving een grote behoefte aan bedrijfsvergroting. Het feit dat verkregen gronden minder dicht bij de boerderij zijn gelegen doet hier niet aan af.

Ad 3. De vrijstelling bij samenloop van Omzetbelasting en Overdrachtsbelasting

Indien een landbouwer pas verkregen grond zodanig gaat bewerken dat deze geschikt wordt voor een andere teeltvorm kan door de werkzaamheden een zogenaamd "nieuw vervaardigd goed" in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel a van de Wet op de Omzetbelasting 1968 ontstaan. Hierdoor is Omzetbelasting verschuldigd waardoor zich een samenloop van Overdrachtsbelasting en Omzetbelasting kan voordoen. Het verschuldigd worden van Overdrachtsbelasting ter zake van de verkrijging kan in dit geval op twee manieren worden voorkomen:

1. de verkoper laat de grond zodanig bewerken dat er nieuwe grond ontstaat waardoor op basis van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, Wet WBR wordt in dit geval geen Overdrachtsbelasting geheven;
2. de verkoper splitst de eigendom van de grond:
 - de economische eigendom wordt overgedragen aan een derde die de grond bewerkt en vervolgens weer overdraagt aan de koper;
 - de juridische eigendom wordt direct overgedragen aan de koper.

De laatstgenoemde constructie is gebaseerd op een arrest van de Hoge Raad (BNB 1990/272). Aangezien de derde de grond niet als bedrijfsmiddel heeft gebruikt kan de overdracht op basis van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, Wet WBR worden vrijgesteld.

1) Zie Tuinte (1994) en Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening 186a bij Hof 's Gravenhage, V-N 1992, blz. 829.

Bij de sloop van glasopstallen in reconstructiegebieden kan er ook sprake zijn van een nieuw vervaardigd goed. De verkrijging van de "bezemschone" grond is dan met Omzetbelasting belast, zodat geen Overdrachtsbelasting geheven wordt.

Ad 4. De vrijstelling bij inbreng in een vennootschap, daaronder begrepen een maatschap

De wetgever acht het onredelijk om bij de wijziging van de rechtsvorm waarin een onderneming gedreven wordt, Overdrachtsbelasting te heffen. Om deze reden is in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, Wet BRV het inbrengen van onroerende zaken vrijgesteld.

De vrijstelling gaat uit van een objectief ondernemingsbegrip, dat wil zeggen dat er in geval van samenwerkingsvormen zoals de VOF ten aanzien van de Overdrachtsbelasting slechts één onderneming bestaat. Dit in tegenstelling tot de Inkomstenbelasting, welke uitgaat van een subjectief ondernemingsbegrip: dan geldt dat er evenveel ondernemingen bestaan als er vennoten zijn. Bij de omzetting van een eenmanszaak in een B.V. levert de vrijstelling dan ook geen problemen op. Indien echter een VOF of maatschap wordt omgezet, is voor toepassing van de vrijstelling vereist dat de verschillende vennoten één B.V. oprichten waarin zij hun ondernemingen inbrengen. Wanneer iedere vennoot zijn eigen B.V. opricht geldt de vrijstelling dus niet, aldus de Hoge Raad (BNB 1992/104).

Hof Arnhem (BNB 1993/56) besliste dat de overdracht moet geschieden ten titel van inbreng en dus niet ten titel van koop. De overdragende partij dient dus geen vordering te krijgen op de B.V., maar moet aandeelhoudersrechten verwerven. Deze uitspraak ligt geheel in de lijn van de resolutie (V-N 1988, blz. 1833) waarin de staatssecretaris een inbreng als "oneigenlijk" beschouwd indien de waarde van het verkregene voor meer dan de helft wordt vergoed in de vorm van toekenning van crediteursrechten. De opvattingen van de staatssecretaris en Hof Arnhem zijn echter achterhaald door een uitspraak van de Hoge Raad (V-N 1993, blz. 1317). De Raad acht dat er toch sprake is van inbreng wanneer het aantal toegekende aandeelhoudersrechten gering is in verhouding tot de toegekende vorderingsrechten.

5.4 Gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen

5.4.1 Inleiding

Algemeen

Gemeenten hebben sinds de ingrijpende wijziging van de Gemeentewet in 1970 de bevoegdheid tot heffing van onroerende-zaakbelastingen. Het wettelijk kader van de OZB wordt gevormd door artikel 273, Gemeentewet en het Besluit Gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen. Opgemerkt moet worden dat vóór de invoering van het Nieuw Burgelijk Wetboek werd gesproken van onroerend-goedbelastingen. In figuur 5.6 is de kern van de Gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen opgenomen.

		Artikel OZB
Belastingsubject	genotsgerechtigde en de feitelijk gebruiker	2
Belastingobject	onroerende zaak binnen de gemeentegrenzen	2
Tarief	vast bedrag voor elke volle f 3.000,- of elke volle 10 vierkante meters	10
Wijze van heffen	aanslagbelasting	10

Figuur 5.6 Kern van de Onroerende-zaakbelastingen

Rechtsgrond

Als gevolg van de verdergaande decentralisatie van het overheidsbeleid hebben gemeenten steeds meer taken en bevoegdheden gekregen. Door middel van gemeentelijke belastingverordeningen, zoals bijvoorbeeld een OZB-verordening, moeten gemeenten zelf in hun middelenbehoefte voorzien.

5.4.2 Beschrijving

Belastingplicht

De onroerende-zaakbelastingen kennen twee soorten belastingplichtigen:

1. belastingplichtigen die het genot van een onroerende zaak hebben krachtens een zakelijk recht;
2. belastingplichtigen die het feitelijk gebruik van een onroerende zaak hebben.

Het begrip "onroerende zaak" is gedefinieerd in artikel 3, Boek 3, BW: "Onroerend zijn de grond, de nog niet uitgewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken".

Als genot krachtens "zakelijk recht" op een onroerende zaak wordt aangemerkt het zakelijk recht van:

- volle eigendom;
- vruchtgebruik;
- opstal;
- gebruik en bewoning;
- beklemming.

Genot wegens "feitelijk gebruik" van een onroerende zaak is op veel manieren mogelijk en wordt beoordeeld naar de omstandigheden. De Hoge Raad gaf de volgende definitie: "Feitelijk gebruiker is diegene die de onroerende zaak metterdaad bezigt ter bevrediging van zijn behoeften" (HR BNB 1979/268). Hieronder kan dus meer worden verstaan dan alleen huur of pacht.

Heffingsgrondslag

Ten aanzien van de heffingsgrondslag van het object kunnen de gemeenten kiezen uit de volgende maatstaven:

1. de zogenaamde "waardemaatstaf"; welke wordt gevormd door de waarde van de onroerende zaak in het economisch verkeer ¹⁾;
2. de zogenaamde "oppervlaktemaatstaf"; welke wordt gevormd door de oppervlakte van de onroerende zaak, vermenigvuldigd met de bij de gemeentelijke belastingverordening vast te stellen factoren die betrekking hebben op de aard, de ligging en de kwaliteit van de onroerende zaak.

De laatstgenoemde maatstaf geeft veel uitvoeringstechnische problemen en wordt om deze reden in de praktijk niet gebruikt.

Vrijstellingen

Ten aanzien van de land- en tuinbouw bestaat er een verplichte vrijstelling van de gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen voor cultuurgronden en voor kassen. Voor de vrijstelling van cultuurgronden is vereist dat er sprake is van cultuurgrond die bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd ten behoeve van de land- of bosbouw. Voor de vrijstelling van kassen is vereist dat er een directe relatie is tussen

1) Er is een wetsvoorstel aanhangig inzake de waardering van onroerende zaken. Verwezen wordt naar voetnoot op blz. 48.

het gebouwde en de ondergrond, in die zin dat de grond direct als cultuurgrond moet worden gebruikt. In het Westland is deze eis, waarschijnlijk als gevolg van de overigens tanende invloed van het "groene front" aldaar, in zoverre verzacht dat alle bedrijfsmatig geëxploiteerde kassen in de vrijstelling delen. Visser (1993) merkt op dat enkele Westlandse raadsleden zachtjes morren over deze verzachting. Zij stellen dat de wettelijke belastingvrijdom op cultuurgrond zich richt op alles wat zich in of op "de volle grond" afspeelt. De hedendaagse tuinder is echter niet meer "de bonkige agrariër die op z'n knieën voor een sla-bed gehurkt zit en in Moeder Aarde wroet om er de slaplantjes in te poten".

Commissie-De Kam (1992) concludeert dat de wettelijke vrijstellingen zich slecht verdragen met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB. Zij meent dat bijna alle vrijstellingen kunnen vervallen. Als alternatief stelt zij onder meer een differentiatie in de tariefstructuur voor.

Ten aanzien van landgoederen in de zin van de Natuurschoonwet 1928 moet de gemeentelijke verordening eveneens een vrijstelling bevatten.

Jurisprudentie

Met betrekking tot de onroerende-zaakbelastingen is het volgende in de rechtspraak beslist:

- cultuurgrond moet deel uitmaken van het aardoppervlak; grond in potten op een stenen grond is geen cultuurgrond (Hof 's Hertogenbosch, BNB 1982/25);
- als de grond in de potten door middel van gaten verbonden is met het aardoppervlak is er wel sprake van cultuurgrond (Hof 's Gravenhage, Belastingblad 1985, blz. 125);
- de vrijstelling voor cultuurgrond strekt zich ook uit tot de aangehoorigheden, zoals een betonnen mestopslagplaats (Hof Arnhem, V-N 1987, blz. 2520).

6. OMZETBELASTING

6.1 Inleiding

Algemeen

Op grond van de Wet op de Omzetbelasting 1968 wordt een *algemene indirecte verbruiksbelasting* geheven die uiteindelijk drukt op consumenten. De belasting is algemeen omdat zij betrekking heeft op alle bestedingen van de particuliere consument; zij is daarnaast indirect omdat zij niet rechtstreeks van de consument wordt geheven, maar van de presterende ondernemer. De Omzetbelasting wordt als verbruiksbelasting betiteld, hoewel om uitvoeringstechnische redenen niet het verbruik, maar de bestedingen die leiden tot verbruik als aangrijpingspunt wordt gekozen.

Het systeem van de Omzetbelasting wordt gekenmerkt door een *niet-cumulatief meerfasenstelsel*. Met het meerfasenstelsel wordt bedoeld dat de belasting wordt geheven in alle schakels van de bedrijfskolom. Niet-cumulatief wil zeggen dat er rekening wordt gehouden met de Omzetbelasting die in de voorgaande schakels is geheven. Dit geschiedt door middel van aftrek van voorbelasting: een ondernemer mag de door hem betaalde belasting aftrekken van de door hem in rekening gebrachte belasting. Hierdoor wordt in iedere schakel van de bedrijfskolom slechts belasting geheven over de toegevoegde waarde in die schakel, vandaar de benaming Belasting over de Toegevoegde Waarde (BTW). In figuur 6.1 is de kern van de Wet op de Omzetbelasting 1968 opgenomen.

		Artikel OB
Belastingsubject	ondernemer	7
Belastingobject	vergoeding goederen en diensten	3 en 4
Tarief	17,5%, 6% en 0% 9	
Wijze van heffen	aangiftebelasting; voldoeningsbelasting	14

Figuur 6.1 Kern van de Wet op de Omzetbelasting 1968

In het kader van het streven naar een gemeenschappelijke markt zijn de verschillende omzetbelastingen van de lidstaten van de Europese Unie geharmoniseerd. Deze harmonisatie geschiedt door middel van richtlijnen, vastgesteld door de Raad van Ministers van de EU, welke door de lidstaten moeten worden verwerkt in de nationale wetgeving. Een gevolg van de verdergaande harmonisatie is dat de richtlijnen directe werking kunnen hebben. Dit betekent dat een belanghebbende het nationale recht kan laten toetsen aan de betreffende richtlijn.

De harmonisatie van de Omzetbelasting kent verschillende fasen. In de eerste fase werd de heffingsstructuur geharmoniseerd, zodat voor alle lidstaten het BTW-stelsel ging gelden. De tweede fase, waarin de Zesde Richtlijn centraal staat, heeft als doel de volledige unificatie van de heffingsgrondslag. In de derde fase wordt de tariefharmonisatie bewerkstelligd.

Rechtsgrond

Vrijwel alle moderne omzetbelastingen zijn verbonden met oorlogen en crises. Ook in Nederland werd de Omzetbelasting ingevoerd in de crisisjaren, waarbij

slechts een tijdelijke heffing voor ogen stond. Om budgettaire redenen is de belasting echter niet meer uit het Nederlandse heffingstelsel verdwenen.

6.2 Beschrijving

Belastbaar feit

Bij de bepaling van het belastbaar feit wordt uitgegaan van het zogenaamde bestemmingslandbeginsel. Dit betekent dat de Omzetbelasting moet drukken op de binnenlandse consumptie, ongeacht waar de goederen zijn voortgebracht. Als belastbaar feit noemt artikel 1, Wet OB onder meer "leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door ondernemers in het kader van hun onderneming worden verricht".

Als leveringen van goederen worden op grond van artikel 3, eerste lid, Wet OB aangemerkt:

- a. eigendomsoverdracht ingevolge een overeenkomst;
- b. afgifte van goederen bij een overeenkomst van huurkoop;
- c. oplevering van goederen;
- d. overgang van goederen ingevolge een onteigeningsprocedure;
- e. verlaten van het bedrijfsvermogen van goederen;
- f. aanbrengen van goederen aan een ander goed;
- g. beschikken over goederen voor privé;
- h. beschikken over zelfvervaardigde goederen voor het bedrijf.

Bij onder c. genoemde oplevering van goederen moet worden gedacht aan het bouwrijp maken van gronden. Goederen, zoals onder e. vermeld, verlaten het bedrijfsvermogen bijvoorbeeld door inbreng in een maatschap of vennootschap onder firma.

De onder h. genoemde levering wordt ook wel aangeduid als de zogenaamde "integratieheffing 3:1h". Als levering wordt aangemerkt het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over zelfvervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, de op die goederen drukkende Omzetbelasting niet geheel voor aftrek in aanmerking zou komen. Hierbij kan worden gedacht aan een onder de nog te bespreken landbouwregeling vallende landbouwer die met ter beschikking gestelde materialen op eigen grond een bedrijfspand laat bouwen. Indien de landbouwer de grond en de materialen niet zelf ter beschikking zou stellen zou hij op basis van de landbouwregeling de op de materialen en de grond drukkende Omzetbelasting niet kunnen aftrekken. Door deze echter zelf ter beschikking te stellen bespaart hij zich een kostenpost waardoor hij in een gunstigere positie komt ten opzichte van andere ondernemers. Een dergelijke ongelijke behandeling is in strijd met het objectieve karakter van de Omzetbelasting, vandaar dat op grond van de integratieheffing het verschil tussen de kosten van het gebouw, inclusief de waarde van de grond, en de bouwkosten waarover wel Omzetbelasting is betaald, in de heffing wordt betrokken.

Onder diensten moet volgens artikel 4, Wet OB worden verstaan "alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen, welke tegen vergoeding worden verricht. Vereist is dat de prestaties een onverplicht karakter hebben (HR BNB 1983/104). Voor de Omzetbelasting worden tevens aangemerkt als diensten:

- het verkopen van melkquotum;
- het doen van afstand van pachtrechten;
- het op contract telen van gewassen en fokken van dieren;
- het verhuren van tuinbouwkassen.

Het belang van het onderscheid tussen leveringen en diensten is gelegen in verschillen ten aanzien van vrijstellingen, tarief en de plaats van levering of dienstverrichting. Daarnaast bestaat er voor diensten geen zogenaamde "integratieheffing" die het verrichten van diensten voor het eigen bedrijf in de heffing betreft.

Zoals gezegd wordt de Omzetbelasting geheven van ondernemers. De Wet maakt in artikel 7, Wet OB onderscheid tussen zogenaamd "feitelijk ondernemerschap" en "fictief ondernemerschap". Feitelijk ondernemer is ieder die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent. Als fictief ondernemer merkt de Wet aan degene die een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Het ondernemersbegrip van de Omzetbelasting is ruimer dan dat van de Inkomstenbelasting. Dit vloeit voort uit het algemene karakter van de belasting: alle bestedingen worden in de heffing betrokken.

De overheid kan ook als ondernemer optreden ten aanzien van handelingen buiten de uitoefening van de overheidstaak. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het bouwrijp maken van grond.

In geval van een maatschap of een vennootschap onder firma zijn ten aanzien van de Inkomstenbelasting alle maten aan te merken als ondernemer. Voor de Omzetbelasting wordt in dit geval echter de samenwerkingsvorm zelf als ondernemer aangemerkt. Het is ook mogelijk een combinatie van natuurlijke- of rechtspersonen aan te merken als één ondernemer voor de Omzetbelasting. Men spreekt in dit geval van een "fiscale eenheid". Voor een fiscale eenheid is vereist dat de (rechts)personen met elkaar zijn verweven in:

1. financieel opzicht: door zeggenschap;
2. organisatorisch opzicht: door één gemeenschappelijke leiding;
3. economisch opzicht: door gemeenschappelijke doelstellingen.

Heffingsgrondslag

De Omzetbelasting wordt berekend over de vergoeding. De vergoeding bestaat uit het totale bedrag dat ter zake van de levering van goederen en het verrichten van diensten in rekening wordt gebracht. De ondernemer kan de door hem betaalde belasting in aftrek brengen op het verschuldigde bedrag, zodat per saldo alleen belasting over de toegevoegde waarde wordt afgedragen.

Ten aanzien van de aftrek van voorbelasting bestaat een herzieningsregeling. Goederen ter zake waarvan Omzetbelasting is afgetrokken worden een aantal jaren "gevolgd" om te zien of de aanwending van deze goederen nog altijd in de ondernemingsfeer ligt. Verandert deze aanwending binnen een aantal jaren dan is de destijds afgetrokken belasting alsnog gedeeltelijk verschuldigd.

Voor roerende zaken wordt een herzieningstermijn van vier jaren in acht genomen, waarbij de herziening telkens voor een vijfde gedeelte per jaar geschiedt. Voor onroerende zaken bedraagt de termijn negen jaren, met een herziening van telkens een tiende gedeelte van de afgetrokken belasting.

Tarief

De Wet op de Omzetbelasting kent een drietal tarieven:

1. het algemene tarief van 17,5%;
2. het verlaagde tarief van 6%;
3. het zogenaamde "nultarief".

Het verlaagde tarief is van toepassing op leveringen van goederen en diensten genoemd in tabel I van de Wet, zoals voedingsmiddelen en culturele goederen. De meeste leveringen van goederen en diensten aan land- en tuinbouwondernemers vallen ook onder het verlaagde tarief. Als achtergrond hiervan kan worden genoemd de wens om de kosten van de eerste levensbehoeften laag te houden. Voorbeelden van goederen zijn pootgoed en diergeneesmiddelen; voorbeelden van diensten zijn de diensten van agrarische loonbedrijven, fokinstellingen en boekhoud- en belastingadviesbureaus. Gezien de grote gevarieerdheid van het dienstenpakket van boekhoud- en belastingadviesbureaus heeft men zich in de jurisprudentie gebogen over de vraag wat nu precies moet worden verstaan onder dergelijke diensten. Opgemerkt moet worden dat het verlaagde tarief alleen betrekking heeft op prestaties aan agrariërs als zodanig in het kader hun onderneming. In sommige

gevallen zal de prestatie dus moeten worden gesplitst in een privé- en een ondernemersdeel.

Het nultarief is van toepassing op de uitvoer van goederen. Als gevolg hiervan is geen belasting ter zake van uitvoer verschuldigd, de betaalde belasting kan door de uitvoerende ondernemer echter wel worden afgetrokken. In dit opzicht verschilt het nultarief dan ook met een vrijstelling van Omzetbelasting. In dat geval is geen belasting verschuldigd, maar kan de betaalde belasting ook niet in aftrek worden gebracht.

Het algemene tarief is van toepassing op leveringen van goederen en diensten die niet onder het verlaagde tarief of het nultarief vallen.

Jurisprudentie

Ten aanzien van de Omzetbelasting in het algemeen is in de rechtspraak het volgende beslist:

- om als bedrijf te worden aangemerkt is een winstoogmerk niet vereist (TC BNB 1953/247);
- een bedrijf is een organisatie van kapitaal en arbeid welke erop gericht is om in een duurzaam streven door deelneming aan het maatschappelijk verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen (TC BNB 1956/87);
- een onteigeningsvergoeding bij minnelijke onteigening is een belaste dienst in de zin van artikel 4 Wet OB; belanghebbende heeft binnen het kader van zijn onderneming aan de gemeente onverplicht de door deze verlangde medewerking verricht (HR BNB 1983/104);
- onder diensten van boekhoud- en belastingadviesbureaus moet worden verstaan:
 - het verwerken van technische, economische en financiële gegevens (Hof 's Hertogenbosch nr. 5369/1989 B.);
 - zaken en diensten uitgelegd in overeenstemming met het gangbare spraakgebruik (Hof 's Hertogenbosch nr. 2110/1991 B.);
 - het systematisch verwerken van financiële transacties en de administratieve verwerking van bedrijfseconomische gegevens (HR BNB 1991/230);
 - de werkzaamheden bedoeld in BNB 1991/230 met uitzondering van de algehele bedrijfsdoorlichting en de hiermee samenhangende voorlichting (Fin V-N 1992, blz. 909);
- met betrekking tot de integratieheffing is bepaald:
 - als heffingsmaatstaf voor de integratieheffing geldt ten aanzien van de grond de actuele kostprijs indien de landbouwer bij aanvang van de bouw langer dan zes maanden eigenaar is van de ter beschikking gestelde grond; indien de grond minder dan zes maanden in eigendom is geldt de historische kostprijs (Resolutie V-N 1979, blz. 1746);
 - de integratieheffing is toch van toepassing op de agrarische sector (HR BNB 1985/20);
 - indien geheven wordt op basis van de integratieheffing is de KOR toch van toepassing (HR BNB 1985/20);
 - als heffingsmaatstaf voor de integratieheffing geldt ten aanzien van de grond de actuele kostprijs (HR V-N 1989, blz. 1337);
- de herzieningsregeling is alleen van toepassing op de in artikel 13 Uitvoeringsbeschikking genoemde goederen, en dus niet op de historische verbouwingskosten van een stierenstal; de verbouwing is niet aan te merken als een "nieuw vervaardigd" goed (HR FED 1993/563).

6.3 Vrijstellingen

De Wet op de Omzetbelasting 1968 kent een groot aantal vrijgestelde prestaties, opgenomen in artikel 11, Wet OB. Aangezien hier de prestaties worden vrijge-

steld, en niet de presterende ondernemers, worden de vrijstellingen als objectief betiteld. Subjectieve vrijstellingen, als gevolg waarvan bepaalde ondernemers niet in de heffing worden betrokken, zijn in strijd zijn met het algemene karakter van de Omzetbelasting. Hieronder wordt ingegaan op de vrijstelling van de levering van onroerende zaken en de rechten waaraan deze zijn onderworpen, en de vrijstelling van de verhuur en verpachting van onroerende zaken.

6.3.1 Levering van onroerende zaken

Achtergrond

Door de lange levensduur gaan onroerende zaken veelvuldig over van de particuliere- naar de ondernemings sfeer en andersom. Aangezien particulieren de betaalde Omzetbelasting niet kunnen aftrekken zullen zij deze bij overgang van de onroerende zaak naar de ondernemings sfeer doorberekenen in de verkoopprijs. Indien de zaak hierna weer overgaat van de ondernemings- naar de particuliere sfeer, wordt Omzetbelasting in rekening gebracht. Nu wordt er echter Omzetbelasting geheven over de doorberekende Omzetbelasting, een situatie die wordt aangeduid met "cumulatie".

Daarnaast bestaat de mogelijkheid van samenloop van Overdrachtsbelasting en Omzetbelasting. Ter voorkoming van cumulatie en samenloop is de levering van onroerende zaken vrijgesteld van Omzetbelasting.

Beschrijving

Op de regel dat de levering van onroerende zaken niet in de heffing wordt betrokken bestaan twee uitzonderingen. Allereerst wordt de levering van een vervaardigde onroerende zaak toch belast indien deze plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Belangrijk is dat het de levering van een "nieuw vervaardigd" goed betreft. Hieronder valt niet het opknappen van verwaarloosde agrarische grond (Hof Arnhem, BNB 1985/123).

Daarnaast hebben degene die levert en degene aan wie wordt geleverd de mogelijkheid om voor een belaste levering te opteren. Een optie voor belaste levering zal zich voordoen in het geval waarin degene die geleverd krijgt een ondernemer is, die de omzetbelasting toch in aftrek kan brengen.

Met betrekking tot de mogelijke samenloop van Omzetbelasting en Overdrachtsbelasting geldt als hoofdregel dat Overdrachtsbelasting wordt geheven, en dat de levering is vrijgesteld van Omzetbelasting. Echter, indien het een levering van een "nieuw vervaardigde" onroerende zaak betreft wordt Omzetbelasting geheven, en is de levering juist vrijgesteld van Overdrachtsbelasting op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, Wet WBR. Ingeval koper en verkoper hebben geopteerd voor belaste levering wordt zowel Overdrachtsbelasting als Omzetbelasting geheven. Hierbij doet zich de gevreesde samenloop echter toch niet voor, aangezien de verkrijger in dergelijke gevallen ondernemer is en als zodanig de Omzetbelasting in aftrek kan brengen.

6.3.2 Verhuur en verpachting van onroerende zaken

Achtergrond

Hierboven werd de vrijstelling ten aanzien van de levering van onroerende zaken besproken. Om levering en verhuur of verpachting van onroerende zaken gelijk te behandelen is ook de verhuur vrijgesteld.

Beschrijving

Op de regel dat verhuur en verpachting van onroerende zaken zijn vrijgesteld bestaan een aantal uitzonderingen, opgenomen in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, Wet OB. Niet vrijgesteld zijn onder meer de verhuur van machines en bedrijfsinstallaties en de verhuur in het kader van het kampeerbedrijf. Daarnaast hebben huurder en verhuurder ook de mogelijkheid om voor belaste verhuur te opteren.

Jurisprudentie

Als verhuur wordt mede aangemerkt het ter inscharing nemen van vee (Resolutie V-N 1969, blz. 470). Bij de verhuur van zaaiklare grond moet de huuropbrengst worden gesplitst in een vrijgestelde vergoeding ter zake van het gebruik van het land en een belaste vergoeding voor het zaaiklaar maken (TC BNB 1955/386).

6.4 Kleine ondernemersregeling

Er bestaan een aantal bijzondere regelingen in de Omzetbelasting waarvan de belangrijkste twee in het kader van dit onderzoek zijn:

1. de kleine ondernemersregeling;
2. de landbouwregeling.

De landbouwregeling komt in 6.5 aan de orde, terwijl de kleine ondernemersregeling hieronder wordt besproken.

Achtergrond

De kleine ondernemersregeling (KOR) is bedoeld als tegemoetkoming aan de administratieve problemen van kleine ondernemers. De regeling is opgenomen in artikel 25 Wet OB.

Beschrijving

De KOR houdt een belastingvermindering in voor ondernemers-natuurlijk personen. Rechtspersonen kunnen geen aanspraak maken op de regeling. De vermindering wordt toegepast op het verschuldigde belastingbedrag, verminderd met de aftrekbare voorbelasting. De bedragen van de vermindering staan vermeld in figuur 6.2.

Bij in beginsel te betalen belasting	Bedraagt de vermindering
f 2.173,80 of minder	het gehele in beginsel te betalen bedrag
tussen f 2.173,80 en f 4.150	1,1 maal het verschil tussen f 4.150,- en het in beginsel te betalen bedrag
f 4.150 of meer	nihil

Figuur 6.2 Kleine ondernemersregeling

Jurisprudentie

De KOR is niet van toepassing indien op grond van de herzieningsregeling Omzetbelasting verschuldigd is geworden (HR BNB 1993/84).

6.5 Landbouwregeling

6.5.1 Inleiding

De land- en tuinbouw neemt door de werking van de landbouwregeling in de Omzetbelasting een bijzondere positie in. De regeling heeft het karakter van een subjectieve vrijstelling, welke vrijstelling in principe in strijd is met het objectieve karakter van de Omzetbelasting. De landbouwregeling wordt in de artikelen 27, Wet OB en 28 en 29, Uitvoeringsbeschikking OB beschreven.

De achtergrond van een bijzondere behandeling van de land- en tuinbouw in de Omzetbelasting is de opvatting in de andere EG-lidstaten dat deze sector niet bij machte zou zijn aan de administratieve verplichtingen te voldoen die de Omzetbelasting met zich meebrengt. Voor de sector in Nederland kan dit argument geen opgeld vinden, aangezien de land- en tuinbouw hier te lande reeds decennia bewijst dat zij in staat is een goede boekhouding te kunnen voeren. Bovendien kan de sector nog altijd terugvallen op een uitgebreid advieswezen. Het vertrouwen van de Nederlandse fiscus in de boekhoudcapaciteiten van de land- en tuinbouw blijkt overigens uit het winstbelastingstelsel. De Inkomstenbelasting wordt namelijk op basis van een reëel stelsel geheven, terwijl in veel lidstaten forfaitaire normen worden gehanteerd.

De reden dat de landbouwregeling in de Wet op de Omzetbelasting 1968 is opgenomen is dan ook eerder het bewerkstelligen van een taakverlichting. Daarnaast moest worden voorkomen dat de sector in Nederland een nadelige concurrentiepositie zou innemen ten opzichte van landbouwers in lidstaten die een dergelijke regeling wel hebben.

6.5.2 Beschrijving

Door de werking van de landbouwregeling blijven landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers buiten de heffing van Omzetbelasting. Hierdoor is geen belasting verschuldigd, maar kan ook de betaalde belasting niet in aftrek worden gebracht. De niet aftrekbare voorbelasting wordt hierdoor een kostenpost welke geacht wordt in evenwicht te zijn met de niet verschuldigde belasting. Daarnaast is de landbouwer ontheven van de administratieve verplichtingen die een BTW-boekhouding met zich meebrengt, zoals het uitreiken van BTW-facturen, het bijhouden van de BTW-administratie en het doen van aangifte.

In het vervolg van deze beschrijving moet voor het begrip "landbouwer" tevens veehouder, tuinbouwer en bosbouwer worden gelezen. Dit begrip moet overigens ruim worden uitgelegd ¹⁾. Als landbouwer worden namelijk ook aangemerkt pluimveehouders, varkensmesters, vetweiders, fruittelers en contracttelers.

De landbouwregeling is volgens artikel 27, eerste lid, Wet OB alleen van toepassing op de volgende prestaties:

- a. leveringen van goederen, vermeld in tabel I, onderdeel a 2), welke zij in hun vermelde hoedanigheid hebben voortgebracht of geteeld;
- b. diensten welke naar hun aard bijdragen tot de agrarische produktie en welke zij met gebruikmaking van hun normale uitrusting en personeel verrichten;
- c. leveringen van gebruikte bedrijfsmiddelen en andere in het bedrijf gebruikte goederen.

1) Ontleend aan Toelichting Landbouwregeling, verkorte versie gepubliceerd in V-N 1983, blz. 2.286.

2) Opgenomen in de Wet op de Omzetbelasting 1968.

Ad a. Leveringen van goederen, vermeld in tabel I, onderdeel a, welke zij in hun vermelde hoedanigheid hebben voortgebracht of geteeld

Hieruit valt op te maken dat de landbouwregeling niet van toepassing is op nevenprestaties zoals bijvoorbeeld het leveren van zand, de verhuur van kampeerterrein en het verrichten van bewerkingen die in de regel door ondernemers in een andere schakel van de bedrijfskolom worden verricht: de slachtende veehouder. In deze gevallen geldt de normale regeling, dat wil zeggen dat er belasting is verschuldigd onder aftrek van voorbelasting.

Ad b. Diensten welke naar hun aard bijdragen tot de agrarische produktie en welke zij met gebruikmaking van hun normale uitrusting en personeel verrichten

Hieruit valt op te maken dat de landbouwregeling niet van toepassing is op nevenprestaties zoals het verrichten van taxaties, agrarisch loonwerk met niet tot de normale bedrijfsuitrusting behorende machines en het uitoefenen van dermate veel en omvangrijke bestuursfuncties dat deze worden geacht een aparte onderneming te vormen.

Landbouwforfait

De afnemer van de buiten de Omzetbelasting vallende landbouwer is meestal wel belastingplichtig. Hierbij ontstaat het probleem dat deze geen belasting in aftrek kan brengen, aangezien deze hem niet direct in rekening is gebracht. Echter, de afnemer betaald indirect wel de voorbelasting van de landbouwer, die deze in de verkoopprijs heeft doorberekend. Om cumulatie te voorkomen is het zogenaamde "landbouwforfait" in het leven geroepen, op grond waarvan de afnemer een bepaald percentage als voorbelasting mag verrekenen ten aanzien van de afgeno-

Een zuivelonderneming neemt melk af van twee veehouders. Veehouder A valt onder de landbouwregeling, veehouder B heeft geopteerd. Beide veehouders hebben dezelfde inkooprijzen en toegevoegde waarde. Bij de berekening van de kostprijs voor de afnemer is uitgegaan van een forfait van 5,6%. Er zijn drie scenario's doorgerekend.

	Veehouder A			Veehouder B		
	I	II	III	I	II	III
Inkooprijzen	100	100	100	100	100	100
Voorbelasting	8	8	20	8	8	20
Kostprijs inkopen	108	108	120	100	100	100
Toegevoegde waarde	35	70	35	35	70	35
Verkoopprijs exclusief BTW	143	178	155	135	170	135
Verkoopprijs inclusief BTW	143	178	155	143	180	143
Verschuldigde belasting	-	-	-	8	10	8
Kostprijs afnemer	135	168	146	135	170	135

scenario I

Het forfait is hier gelijk aan de werkelijke voordruk ten opzichte van de output. Immers, $8 / 143 = 5,6\%$. Het forfait werkt in dit geval niet prijsdiscriminerend, A en B krijgen uiteindelijk hetzelfde geldbedrag in handen.

scenario II

Het forfait is hier hoger dan de werkelijke voordruk ten opzichte van de output. Immers, $8 / 178 = 4,5\%$. Het forfait werkt prijsdiscriminerend, A kan tegen een lagere prijs leveren.

scenario III

Het forfait is hier lager dan de werkelijke voordruk ten opzichte van de output. Immers, $20 / 155 = 12,9\%$. Het forfait werkt prijsdiscriminerend, B kan tegen een lagere prijs leveren.

men prestaties van landbouwers. Het landbouwforfait wordt berekend als een percentage van de bruto-vergoeding van de afgenomen prestaties, dat wil zeggen over de vergoeding inclusief het genoemde percentage. Voor 1994 bedraagt dit percentage 5,6%.

Het forfait weerspiegelt idealiter de voordruk van de landbouwer ten opzichte van zijn output. Bij een juiste hoogte van het forfait wordt de prijs dan ook niet beïnvloed. Echter, een te hoog forfait leidt tot subsidiëring van de landbouwsector, terwijl een te laag forfait een benadeling van de sector inhoudt. Dit wordt verduidelijkt in voorbeeld 1.

Uit het voorbeeld blijkt dat de mate waarin het forfait de kostprijzen van de afnemers beïnvloedt afhankelijk is van:

1. de hoogte van het landbouwforfait, ofwel de verwachte voordruk ten opzichte van de verwachte output;
2. de hoogte van de werkelijke voordruk;
3. de hoogte van de werkelijke output.

Voor toepassing van het landbouwforfait heeft de afnemer een zogenaamde "landbouwverklaring" nodig. Deze verklaring wordt door de landbouwer afgegeven aan de afnemer die vervolgens het landbouwforfait kan aftrekken. In artikel 28, Uitvoeringsbeschikking OB worden de gegevens genoemd die in de verklaring moeten worden opgenomen.

Optiemogelijkheid

De regeling kent de mogelijkheid te opteren voor toepassing van de normale ondernemersregeling. Alsdan is de landbouwer wel belastingplichtig voor de Omzetbelasting. Opteren wordt interessant indien door bijvoorbeeld grote investeringen de aftrekbare voorbelasting de verschuldigde belasting overtreft. Als gevolg van de optiemogelijkheid onderscheidt de landbouwregeling zich van de objectieve vrijstellingen in artikel 11, Wet OB.

Door te opteren voor de normale regeling bevinden de bedrijfsmiddelen en voorraden van de landbouwer zich niet langer inclusief Omzetbelasting in het bedrijf, aangezien de voorbelasting nu wel aftrekbaar is. Bij de keuze wel of niet opteren voor de normale regeling moet rekening worden gehouden met de herzieningsperiode ten aanzien van roerende en onroerende zaken. Het is mogelijk dat door te opteren een gedeelte van de destijds niet afgetrokken voorbelasting, alsnog voor aftrek in aanmerking komt.

De optie geldt voor tenminste vijf jaar, waarna wederopzegging mogelijk is. Een hernieuwd verzoek voor toepassing van de normale regeling wordt pas na vijf jaar na de wederopzegging ingewilligd. Uit gesprekken met deskundigen is gebleken dat ongeveer 90% van de ondernemers in de glastuinbouw heeft gekozen voor toepassing van de landbouwregeling. Ten aanzien van ondernemers in de overige agrarische sectoren ligt dit percentage lager.

Intensieve veehouderij

De intensieve veehouderij, waartoe ook kuikenbroeders en contractmesters worden gerekend, is uitgesloten van de landbouwregeling. In artikel 27, achtste lid, Wet OB is namelijk bepaald dat de bedrijfsuitoefening moet samenhangen met de exploitatie van de bodem.

Op het eerste gezicht lijkt het vreemd dat de intensieve veehouderij in de Omzetbelasting niet als landbouwbedrijf wordt aangemerkt, terwijl zij in de Inkomstenbelasting juist door middel van een wetswijziging in 1986 in de landbouwvrijstelling is betrokken. De uitsluiting heeft echter alles te maken met de verdergaande harmonisatie van de Omzetbelasting in de EG-lidstaten: voordat de Zesde Richtlijn van kracht werd was deze sector namelijk niet uitgesloten. Volgens de richtlijn moet worden aangeknoopt bij de zogenaamde "eigen-voedsels" die inhoudt dat

het vee in betekenende mate moet worden gevoed met op eigen grond verbouwd voedsel. Aangezien in de intensieve veehouderij voornamelijk industrieel geproduceerd krachtvoer wordt gebruikt kan deze sector nooit aan deze eis voldoen.

De uitsluiting van de niet-grondgebonden produktie kwam juist op een moment dat de sector in Nederland een bekend fenomeen aan het worden was. Om deze reden heeft Nederland de Raad van Ministers om intrekking van de eigenvoedseis verzocht, welk verzoek echter niet werd ingewilligd. Wel werd in de richtlijn een vagere formulering opgenomen zodat meer ruimte werd behouden om zelfstandig inhoud te geven aan het vereiste van grondgebondenheid. In de Omzetbelasting wordt daarom als criterium voor de mate van grondgebondenheid een oppervlaktemaatstaf gehanteerd. Voor toepassing van de landbouwregeling is vereist dat minimaal één hectare cultuurgrond bedrijfsmatig in gebruik is, een eis waaraan de intensieve veehouderij sneller kan voldoen.

Samenloop met KOR

Op grond van artikel 27, zevende lid, Wet OB is een samenloop van de KOR en de landbouwregeling niet mogelijk. Een dergelijke samenloop kan zich ook niet voordoen indien de landbouwer opteert voor toepassing van de normale regeling, zoals blijkt uit artikel 27, zesde en zevende lid, Wet OB. De KOR is echter wel van toepassing op normaal belaste nevenprestaties die niet onder de landbouwregeling vallen, zoals de verhuur van kampeerterrein, leveringen op basis van de integratieheffing en het verrichten van bestuursfuncties. De KOR is eveneens weer wel van toepassing op de intensieve veehouderij.

Jurisprudentie

Met betrekking tot de landbouwregeling is het volgende in de rechtspraak beslist:

- tot de diensten in het kader van het landbouwbedrijf wordt niet gerekend het uitoefenen van dermate veel en omvangrijke bestuursfuncties dat deze geacht worden een aparte onderneming te vormen: de landbouwregeling is ten aanzien hiervan niet van toepassing (HR BNB 1982/165);
- als diensten worden mede aangemerkt de bijdragen inzake de verplaatsing van boerderijen (Hof Arnhem BNB 1986/177); goedgekeurd is echter dat ingeval de landbouwregeling van toepassing is, de Rijksbijdrage Boerderijverplaatsing onbelast blijft (V-N 1987, blz. 153);
- goedgekeurd is dat de vergoeding ter zake van het verlenen van jachtrechten aan derden in de landbouwregeling valt (V-N 1987, blz. 2208);
- de vervulling van bestuursfuncties moet worden aangemerkt als een beroep in de zin van artikel 7, tweede lid, onderdeel a, Wet OB (Hof Amsterdam V-N 1990, blz. 1285).

Discussie

Van Brederode (1993) plaatst een aantal kanttekeningen bij de landbouwregeling. Zo acht hij de landbouwregeling onder meer in strijd met het karakter van de Omzetbelasting. Hij voert hiervoor een drietal argumenten aan. Allereerst stelt hij dat de Omzetbelasting een *algemene* bestedingsbelasting is. Dit betekent dat de belasting een zo groot mogelijk bereik moet hebben, op grond waarvan het niet past dat een hele sector buiten de heffing wordt geplaatst. Het tweede argument is gelegen in het *neutraliteits*beginsel. Op basis van dit beginsel mogen consumentenprijzen niet door belastingheffing worden vervalst. De landbouwregeling beïnvloedt echter de keuze door de consument van de leverancier, een situatie die volgens Van Brederode in strijd is met de mededingingsneutraliteit. Tenslotte heeft het *objectieve* karakter van de Omzetbelasting tot gevolg dat de belasting aangrijpt bij de prestaties, zoals de levering van een goed en het verrichten van een

dienst. Om deze reden zijn alleen objectieve vrijstellingen toegestaan, en niet subjectieve vrijstellingen die zoals de landbouwregeling aangrijpen bij de presterende persoon.

Van Brederode vervolgt zijn betoog met de opmerking dat de landbouwregeling omzetbelastingtheoretisch dus niet in de BTW past, maar dat het desondanks toch nodig kan zijn de regeling te aanvaarden. Op Europees niveau bestaat er volgens hem wel een rechtvaardigingsgrond voor de landbouwregeling. In veel lidstaten bestaat een bijzondere en structurele achterstandssituatie op het gebied van fiscale boekhouding in de landbouwsector, die ertoe heeft geleid dat de belastingheffing op basis van forfaitaire normen geschiedt. Ter verkiaring van deze achterstand haalt Van Brederode het Vermand-rapport aan, waarin als redenen worden genoemd:

1. een gebrek aan boekhoudkundige scholing;
2. een psychologische weerstand tegen nieuwe fiscaal-administratieve verplichtingen.

Van Brederode concludeert dat deze argumenten echter niet kunnen worden gebruikt als rechtvaardiging van het bestaan van de landbouwregeling in de Nederlandse Omzetbelasting. Hij stelt dan ook dat politieke motieven de doorslag moeten hebben gegeven bij de implementatie van de regeling in de Nederlandse wet. Als motieven noemt hij:

1. het richtlijnenargument: de wens om vooruit te lopen op verwachte Europese regelgeving;
2. het concurrentienadeel: de bijzondere behandeling van de landbouwsector in andere lidstaten kan gunstiger zijn dan de normale behandeling in Nederland;
3. de verlichting van de administratieve taak van de belastingdienst: het voorkomen van een toename van het aantal belastingplichtigen;
4. het verband met de kleine ondernemersregeling: bij toepassing van de normale ondernemersregeling vallen nagenoeg alle landbouwers onder de KOR;
5. "wisselgeld": de landbouwsector heeft nog iets te goed van de fiscus.

Het "wisselgeld"-motief behoeft meer toelichting. De Nederlandse winstbelasting is ondanks een verzoek van de standsorganisaties om een forfaitair winstbepalingsstelsel, nog altijd gebaseerd op de reëel behaalde winst. In een aantal andere lidstaten wordt de winst van landbouwbedrijven wel forfaitair bepaald, waardoor het winstdeel dat uitgaat boven de berekende forfaitaire winst geheel onbelast blijft. Om deze reden bevordert een forfaitaire winstbelasting technologische vernieuwing en efficiencyvergroting van de produktie, terwijl het reële stelsel dit juist afstraft. Van Brederode doet echter voorkomen dat een forfaitair winstbepalingsstelsel te allen tijde gunstiger is dan een reëel stelsel. Dit is natuurlijk niet het geval. Immers, bij een forfaitair stelsel wordt het winstdeel dat ten opzichte van de forfaitaire berekende winst niet werkelijk wordt behaald, toch in de heffing betrokken.

Tenslotte gaat Van Brederode in op het landbouwforfait, dat volgens hem "de crux in de landbouwregeling" is. Idealiter weerspiegelt het forfait de gemiddelde voorbelasting, die de deelnemende landbouwers aan de landbouwregeling niet in aftrek hebben kunnen brengen, ten opzichte van de output. Een onjuiste hoogte van het forfait leidt tot verstoringen. Een te laag forfait leidt tot cumulatie, omdat de afnemer van de landbouwer dan meer voorbelasting via de prijs krijgt doorberekend dan hij kan verrekenen. Een te hoog forfait heeft subsidiëring van de sector tot gevolg, iets dat in strijd is met het EG-verdrag. Maar zelfs indien het forfait voor de sector als geheel klopt, dat wil zeggen indien het even hoog is als de gemiddelde voordruk, werkt het binnen de sector nog altijd versturend. Immers, het gemiddelde forfait is voor de ene landbouwer te hoog terwijl het voor de andere te laag is. Van Brederode heeft voorts kritiek op de manier waarop het forfait wordt berekend. In dit verband wordt verwezen naar Urselmann en Blansjaar (1994), die reageren op de kritiek van Van Brederode.

Tuinte (1992) merkt op dat het landbouwforfait uiteraard invloed heeft op de prijs. "Ligt het landbouwforfait beneden het verlaagde tarief, dan ontvangen landbouwers die niet met de omzetbelasting meedoen een lagere prijs (inclusief OB) dan de landbouwers die wel meedoen."

Deze stelling is niet zonder meer juist. In scenario I van het hierboven opgenomen voorbeeld 1 ligt het forfait op 5,6%, en dus beneden het verlaagde tarief, terwijl geen lagere prijs resulteert voor de onder de landbouwregeling vallende landbouwer. Het is zelfs mogelijk dat indien het forfait beneden het verlaagde tarief ligt, hogere prijzen voor de "landbouwregelaar" ontstaan. Immers, de prijs *inclusief* BTW niet wordt beïnvloed door het forfait, maar door de werkelijke voordruk en de werkelijke output. De invloed van het forfait is pas merkbaar bij het bepalen van de kostprijs van de afnemer *exclusief* BTW.

In genoemd voorbeeld 1 is uitgegaan van de leveranciers die gelijke inkoop-prijzen en gelijke toegevoegde waarden kenden. Echter, ook indien wordt uitgegaan van de afnemer die aan beide leveranciers een gelijke prijs wil betalen is de opmerking van Tuinte niet juist. Dit wordt toegelicht aan de hand van voorbeeld 2.

Een zuivelfabriek neemt van twee veehouders melk af ten bedrage van f 100.000,- exclusief BTW. Veehouder A valt onder de landbouwregeling, veehouder B heeft voor de gewone regeling geopteerd. Het verlaagde tarief bedraagt in alle drie de scenario's 6%.						
	Veehouder A			Veehouder B		
	I	II	III	I	II	III
Kostprijs afnemer	100	100	100	100	100	100
Omzetbelasting	5,93	7,07	6,04	6	6	6
Prijs inclusief BTW	105,93	107,07	106,04	106	106	106
scenario I						
Indien het landbouwforfait 5,6% bedraagt, ontvangt de onder de landbouwregeling vallende landbouwer een lagere prijs inclusief Omzetbelasting.						
scenario II						
indien het landbouwforfait 6,6% bedraagt, ontvangt de onder de landbouwregeling vallende landbouwer een hogere prijs inclusief Omzetbelasting.						
scenario III						
Indien het landbouwforfait 5,7% bedraagt, ontvangt de onder de landbouwregeling vallende landbouwer een hogere prijs inclusief Omzetbelasting.						

Voorbeeld 2 Landbouwforfait II

Uit scenario III van het voorbeeld blijkt dat indien het landbouwforfait lager is dan het verlaagde tarief, ook een *hogere* prijs inclusief Omzetbelasting kan resulteren voor de onder de landbouwregeling vallende veehouder. Tuinte vergeet in dit geval dat de berekeningswijze van de voordruk van beide regelingen verschilt. De voordruk op basis van het landbouwforfait moet worden bepaald aan de hand van de *bruto-vergoeding*, dat wil zeggen de vergoeding inclusief het genoemde percentage. De voordruk op basis van de gewone regeling moet worden bepaald aan de hand van de *netto-vergoeding*, dat wil zeggen de vergoeding exclusief Omzetbelasting. Uit berekeningen blijkt dat bij een verlaagd tarief ter hoogte van 6% en een landbouwforfait van 5,66%, de voordruk op basis van beide regelingen ongeveer even groot is.

Opgemerkt moet worden dat het verschil tussen de bruto-vergoedingen van de prestaties van de onder de landbouwregeling en de onder de normale regeling vallende landbouwer nog wel een correctie ondergaat wegens de mogelijkheid van aftrek van voorbelasting.

7. OVERIGE FISCALE WETGEVING

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op een aantal overige belastingen, namelijk Waterschapsbelastingen, Motorrijtuigenbelasting en Milieuheffingen.

7.1 Waterschapsbelastingen

Algemeen

Op grond van artikel 110, Waterschapswet zijn de waterschappen bevoegd tot het heffen van waterschapsbelastingen. Geheven kan worden ter zake van:

1. het gebruik van bezittingen van het waterschap;
2. het genot van door het waterschap verstrekte diensten;
3. het behandelen van verzoeken tot vergunningsverlening.

De heffing vereist een aparte waterschapsverordening. De kern van de Waterschapswet is opgenomen in figuur 7.1.

		Artikel WAT
Belastingsubject	genotsgerechtigde en feitelijk gebruiker van ongebouwde en gebouwde onroerende zaken, alsmede ingezetenen	116
Belastingobject	gebruik van bezittingen, diensten en vergunningen	115
Tarief	proportioneel	120
Wijze van heffen	aangiftebelasting of voldoeningsbelasting	132

Figuur 7.1 Kern van de Waterschapswet

Rechtsgrond

De heffing is bedoeld om waterschappen zelf in hun middelenbehoefte te laten voorzien. De waterschapsbelastingen hebben dan ook het karakter van een zogenaamde "omslagbelasting". Dit houdt in dat de begrote kosten van het waterschap worden omgeslagen naar het aantal eenheden van de heffingsgrondslag.

Beschrijving

Hierboven werd reeds vermeld dat de waterschapsbelastingen geheven kunnen worden ter zake van gebouwde en ongebouwde onroerende zaken. Het feit dat hierdoor cultuurgrond in de waterschapsbelasting wordt betrokken heeft er mede toe geleid dat er in de onroerende-zaakbelastingen een verplichte vrijstelling bestaat ten aanzien van deze grond.

Er bestaan verschillende heffingsmaatstaven voor gebouwde en ongebouwde onroerende zaken. Ten aanzien van gebouwde onroerende zaken wordt de waarde in het economisch verkeer zoals in de onroerende-zaakbelasting gehanteerd 1).

1) Er is een wetsvoorstel aanhangig inzake de waardering van onroerende zaken. Verwezen wordt naar voetnoot op blz. 48.

Ongebouwde onroerende zaken worden naar een oppervlaktemaatstaf gewaardeerd.

Op grond van artikel 132 Waterschapswet kan de belastingverordening bepaalde subjecten vrijstellen van waterschapsbelasting.

7.2 Motorrijtuigenbelasting

Algemeen

Op grond van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966 wordt een belasting geheven ter zake van het gebruiken van de weg met een motorrijtuig. De belasting wordt geheven op basis van het profijtbeginsel. Dit houdt in dat er belasting wordt geheven naarmate het individu profijt heeft getrokken uit de door de overheid gefinancierde voorzieningen. In figuur 7.2 is de kern van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966 opgenomen.

Artikel MRB		
Belastingsubject	houder van een motorrijtuig	4
Belastingobject	motorrijtuig	1
Tarief	afhankelijk van het gewicht	5
Wijze van heffen	aangiftebelasting	10

Figuur 7.2 Kern van de Wet op de motorrijtuigenbelasting

Land- en tuinbouw

In artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet MRB zijn motorrijtuigen die uitsluitend voor het uitoefenen van het landbouwbedrijf worden gebruikt, van de heffing van Motorrijtuigenbelasting vrijgesteld. Als extra voorwaarde stelt artikel 4, Uitvoeringsbesluit MRB dat de landbouwmotorrijtuigen als zodanig uiterlijk kenbaar zijn.

7.3 Milieuheffingen

Algemeen

De zorg om het milieu blijkt steeds duidelijker uit de fiscale wet- en regelgeving. Als ecologische prikkels in de bestaande belastingheffing kunnen onder meer de VAMIL-regeling, de aftopping van het reiskostenforfait, de behandeling van natuurschoonlichamen, de bosbouwvrijstelling en de passiefpost milieuverontreiniging worden genoemd.

Hiernaast zijn ook een aantal milieuheffingen van kracht geworden. In het kader van dit onderzoek wordt kort ingegaan op de volgende milieuheffingen:

1. wet belastingen op milieugrondslag;
2. wet verontreiniging oppervlaktewater.

Ad 1. Wet belastingen op milieugrondslag

De Wet belastingen op milieugrondslag vervangt de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne. De parlementaire behandeling van deze wet is bijna afgerond. Eind 1993 is het wetsvoorstel door de Tweede Kamer aanvaard, terwijl momenteel

de Eerste Kamer zich over het voorstel buigt. Naar verwachting zal de wet per 1 januari 1995 in werking treden 1).

De wet regelt de belastingheffing op het verbruik van schaars in de natuur aanwezige stoffen, namelijk brandstoffen, afval, grondwater en uranium. De belasting heeft het karakter van een verbruiksbelasting. In figuur 7.3 is de kern van de Wet belastingen op milieugrondslag weergegeven 2).

		Artikel WBM
Belastingsubject	houder van een inrichting bestemd tot het onttrekken van grondwater	5
Belastingobject	onttrokken hoeveelheid grondwater	6
Tarief	waterleidingbedrijven: f 0,34 per kubieke meter anderen: f 0,17 per kubieke meter	9
Wijze van heffen	aangiftebelasting	38

Figuur 7.3 Kern van de Wet belastingen op milieugrondslag

Met betrekking tot de land- en tuinbouw bestaat ten aanzien van grondwateronttrekking een vrijstelling voor bedrijven die minder dan 40.000 kubieke meter water per jaar onttrekken 3). De achtergrond van deze vrijstelling is dat het voor beregening en bevloeiing onttrokken grondwater tot op zekere hoogte in het grondwater wordt teruggebracht.

Discussie

Groenewegen (1994) plaatst een tweetal kanttekeningen bij de vrijstelling voor grondwateronttrekking door land- en tuinbouwbedrijven. Allereerst denkt hij dat het teruggebrachte grondwater van mindere kwaliteit is. Daarnaast vreest hij dat agrarische bedrijven die water afnemen van een waterleidingbedrijf, door de vrijstelling worden geprikkeld om ook water in eigen beheer te gaan onttrekken. Hierdoor heeft de vrijstelling een averechts effect.

Ad 2. Wet verontreiniging oppervlaktewater

Krachtens de Wet verontreiniging oppervlaktewater kunnen Rijk, provincie en een openbaar lichaam een belasting heffen om de kosten te dekken van het tegengaan van oppervlaktewaterverontreiniging. De wet is in 1970 in werking getreden en stoelt op het beginsel "de vervuiler betaalt". De belasting heeft het karakter van een retributie.

De belasting wordt geheven ter zake van de lozing van vervuild water rechtstreeks op het oppervlaktewater en op de riolering of zuiveringsinstallatie. De vervuiling wordt uitgedrukt in zogenaamde "inwonerequivalenten" ten aanzien van de Rijksheffingen. Voor de provinciale heffingen en heffingen van bijvoorbeeld waterschappen worden andere vervuilingseenheden als heffingsmaatstaf gehanteerd. In figuur 7.4 is de kern van de Wet verontreiniging oppervlaktewater weergegeven.

- 1) Ontleend aan Tweede Kamer, vergaderjaar 1993-1994, 22.849, nr. 27.
- 2) Ontleend aan Tweede Kamer, vergaderjaar 1993-1994, 22.849, nr. 25.
- 3) Ontleend aan Persbericht no. 1479, LEI-DLO, Den Haag, juli 1994.

		artikel WVO
belastingsubject	lozers van vervuild water	4
belastingobject	meting en bemonstering voor meetbedrijven, forfaitair voor woonruimten en kleine bedrijven en via tabel afvalwatercoëfficiënten voor tabelbedrijven	6
tarief	per inwonerequivalent of per andere vervuilingseenheid	13
wijze van heffen	aanslagbelasting	15

Figuur 7.4 Kern van de Wet verontreiniging oppervlaktewater

Discussie

Van Arendonk (1992) vraagt zich af of het beginsel "de vervuiler betaalt" nog wel wordt gerealiseerd bij de Wet Verontreiniging oppervlaktewater. Hij is van mening dat dit niet het geval is, aangezien het grootste gedeelte van de heffing op forfaitaire basis wordt geheven, zodat een te grove toerekening ontstaat van de kosten ter voorkoming van de vervuiling.

**DEEL III FISCALE ASPECTEN VAN
VERSCHIJNSELEN IN DE
LAND- EN TUINBOUW**

8. FAMILIEBEDRIJF

Het land- en tuinbouwbedrijf is een familiebedrijf bij uitstek. In dit verband wordt hieronder kort ingegaan op de volgende verschijnselen:

1. meewerkende echtgenoot;
2. meewerkende kinderen;
3. bedrijfsopvolging door kinderen.

8.1 Meewerkende echtgenoot

De arbeidsprestaties van de echtgenoot van de ondernemer in diens onderneming kunnen fiscaal op drie manieren worden behandeld, namelijk via:

1. de meewerkaftrek;
2. de zelfstandige reële beloning;
3. de man/vrouw-maatschap.

De drie mogelijkheden hebben ieder hun eigen fiscale consequenties. Er bestaan computerprogramma's, ontwikkeld door accountantskantoren, die de fiscaal optimale keuze berekenen.

Ad 1. De meewerkaftrek

Gehuwde, niet duurzaam gescheiden levende ondernemers kunnen ter zake van de arbeidsprestaties die door hun partner in de onderneming worden verricht in aanmerking komen voor de meewerkaftrek. Een uitgebreidere behandeling van de meewerkaftrek is in hoofdstuk 3 Inkomstenbelasting opgenomen.

Ad 2. De zelfstandige reële beloning

Een bezwaar tegen de meewerkaftrek is dat uiteindelijk niet de meewerkende echtgenoot zelf, maar diens ondernemende echtgenoot wordt beloond ten aanzien van de arbeidsprestaties. Dit bezwaar wordt ondervangen door de wettelijke mogelijkheid een zelfstandige reële beloning aan de meewerkende echtgenoot toe te kennen. Deze mogelijkheid is geregeld in artikel 5, zevende lid, Wet IB. Voorwaarden voor toepassing zijn:

1. de beloning moet reëel zijn;
2. de echtgenoten moeten gezamenlijk een schriftelijk verzoek doen;
3. de echtgenoten moeten een schriftelijke overeenkomst hebben;
4. de zuivere beloning moet tenminste tweemaal de basisaftrek bedragen.

Indien een beloning wordt toegekend die minder bedraagt dan tweemaal de basisaftrek wordt deze toegerekend aan de ondernemer, zo blijkt uit artikel 5, zesde lid, Wet IB. De eis van tweemaal de basisaftrek houdt verband met het ontcrachten van de werking van de invorderingsvrijstelling. De mogelijkheid van de zelfstandige beloning geldt niet voor ongehuwden. Deze hebben immers de mogelijkheid een echte arbeidsovereenkomst aan te gaan, waardoor in principe hetzelfde effect wordt bereikt.

De echtgenoten hoeven pas bij de aangifte te kiezen of zij opteren voor de zelfstandige beloning of voor de meewerkaftrek. Uit gesprekken met deskundigen is gebleken dat in geval geen man/vrouw-maatschap bestaat, er altijd een schriftelijke meewerkovereenkomst tussen de echtgenoten is opgemaakt. Bij de aangifte wordt dan berekend of de zelfstandige beloning of de meewerkaftrek moet worden toegepast. In dit verband is het is dus zeer belangrijk de gevolgen van de zelfstandige beloning te kennen:

- de meewerkende partner heeft een eigen belastbaar inkomen;
- voetoverheveling is niet meer mogelijk;
- voor de ondernemende echtgenoot geldt:
 - de Winst uit onderneming is lager;
 - de meewerkaftrek vervalt;
 - de toevoeging aan de FOR is lager;
 - de zelfstandigenaftrek kan hoger worden;
 - de giftenaftrek kan hoger worden;
 - de buitengewone lastenafrek kan hoger worden; hoewel het Onzuivere inkomen van beide echtgenoten voor de drempel moet worden samengesteld kan dit gezamenlijk Onzuiver inkomen lager worden door het arbeidskostenforfait van artikel 37 Wet IB.

Door incidenteel te opteren voor de zelfstandige beloning kan bovendien een middelingsvoordeel optreden.

Ad 3. De man/vrouw-maatschap

Het voordeel van de man/vrouw-maatschap is dat beide partners ondernemers zijn en daarom beide recht hebben op de ondernemingsfaciliteiten. Dit effect wordt overigens eveneens bereikt door het aangaan van een VOF of een CV waarvan de commanditaire vennoot gerechtigd is tot de stille reserves bij liquidatie. Fiscaalrechtelijk bestaan er dus geen verschillen tussen deze drie samenwerkingsvormen, civielrechtelijk echter wel.

De fiscus neemt het bestaan van een maatschap niet zomaar aan, maar stelt als eis dat de onderneming ook voor rekening en risico van de meewerkende echtgenoot wordt gedreven. Ook acht de fiscus een winstverdeling van 50-50 meestal niet reëel. Een verdeling van 60 (man)-40 (vrouw) is aannemelijker. Voorts betekent inbreng van een onderneming in een maatschap door één van de echtgenoten dat hiervan een deel wordt gestaakt. In principe moet worden afgerekend over de stille reserves in het overgedragen deel van de onderneming, waardoor beide echtgenoten-ondernemers verschillende waarden hanteren ten aanzien van hun ondernemingsdeel. Uit praktische overwegingen zal de overdragende ondernemer zijn ondernemingsdeel willen herwaarderen, zodat dit tegen hetzelfde bedrag staat gewaardeerd als dat van zijn echtgenoot. De hierbij optredende herwaarderingswinst wordt progressief belast. Overdrachts- en herwaarderingswinst kunnen in dit geval echter als volgt worden voorkomen:

1. door de stille reserves en goodwill bij inbreng voor te behouden;
2. door inbreng in gebruik en genot;
3. door verpachting van de onderneming aan de maatschap;
4. door geleidelijk inverdienen van de tegenwaarde van de stille reserves door een hoger winstaandeel te bedingen door de inbrengende firmant.

Een latere wijziging in de gerechtigheid tot de stille reserves wordt als een staking aangemerkt indien hierin een onzakelijke bevoordeling schuilt. Een toe- of uittreding vormt altijd een (gedeeltelijke) staking.

Bij investeringen in bedrijfsmiddelen kan de investeringsaftrek op twee manieren worden toegerekend aan de firmanten. Allereerst kan het bedrag van de aftrek worden verdeeld op basis van de kapitaalverhoudingen, het aandeel in de maatschapswinst of het aandeel in de stille reserves. Daarnaast kan ook het investeringsbedrag over de firmanten worden verdeeld, waarna per firmant de investeringsaftrek wordt bepaald. Hierdoor wordt bij grotere bedragen beter gebruik gemaakt van de degressie in de aftrekpercentages. Voorwaarde voor toepassing van de tweede toerekeningswijze is wel dat bij latere desinvesteringen op gelijke wijze wordt gehandeld.

Ten aanzien van de verdeling van de maatschapswinst kan de zogenaamde "twee-fasenbenadering" worden gehanteerd. Deze houdt in dat er eerst per firmant een arbeidsvergoeding en vermogensvergoeding ten laste van de winst wordt gebracht, waarna de uiteindelijke verdeling plaatsvindt. De arbeids- en vermogens-

vergoeding worden echter door de firmanten wel genoten als Winst uit onderneming.

Constructie

Bij de inbreng van een onderneming in het maatschapsvermogen met voorbehoud van de stille en fiscale reserves wordt in de landbouwboekhoudpraktijk een constructie toegepast. Het voorbehoud van de stille reserves heeft in dit geval alleen betrekking op de activa waarop wordt afgeschreven. De grond wordt echter wel tegen de waarde in het economisch verkeer ingebracht. De overdrachts- en herwaarderingswinst die hierdoor ontstaat valt immers weg in de landbouwvrijstelling.

Belastingheffing bij gehuwden

Ten aanzien van de belastingheffing bij gehuwden in het algemeen geldt voorts dat bepaalde componenten van het inkomen aan de andere echtgenoot moeten worden toegerekend, dan aan de echtgenoot bij wie deze componenten zijn opgekomen. Inkomensbestanddelen kunnen worden onderverdeeld in drie categorieën:

1. persoonlijk inkomen;
2. persoonlijke verminderingen en vermeerderingen van het Onzuivere inkomen;
3. overige inkomensbestanddelen.

Het persoonlijk inkomen wordt gevormd door:

- a. Winst uit onderneming;
- b. Zuivere inkomsten uit arbeid;
- c. Zuivere inkomsten in de vorm van periodieke uitkeringen en verstrekkingen.

De persoonlijke verminderingen en vermeerderingen van het Onzuivere inkomen zijn:

- a. de toevoegingen aan en afnemingen van de FOR;
- b. de zelfstandigenaftrek;
- c. de meewerkaftrek;
- d. lijfrentepremies en de negatief persoonlijke verplichtingen ter zake van lijfrentepremies.

Het persoonlijk inkomen en de persoonlijke verminderingen en vermeerderingen van het Onzuivere inkomen worden in aanmerking genomen bij de echtgenoot bij wie deze opkomen. Ten aanzien van de overige inkomensbestanddelen geldt dat deze worden toegerekend aan de echtgenoot met het hoogste persoonlijk inkomen. Bij deze echtgenoot worden dus bijvoorbeeld de inkomsten uit de eigen woning en de rente-inkomsten in aanmerking genomen.

8.2 Meewerkende kinderen

Kinderen werken veelal mee in de landbouwonderneming van hun ouders om tevens een stap in de richting van mede-eigendom of bedrijfsopvolging te zetten. De arbeidsverhouding tussen de ouder en het meewerkende kind kan verschillend zijn:

1. de "echte" dienstbetrekking;
2. de "fictieve" dienstbetrekking;
3. geen dienstbetrekking.

Ad 1. De "echte" dienstbetrekking

In geval van een "echte" dienstbetrekking bestaat er een arbeidsovereenkomst tussen ouder en kind. Kenmerken van deze overeenkomst zijn:

1. er bestaat een gezagsverhouding tussen werkgever en werknemer;
2. het kind verplicht zich tot het verrichten van arbeid;
3. de ouder verplicht zich tot het belonen van arbeid.

In deze situatie is de ouder inhoudingsplichtig ten aanzien van de loonbelasting en de premieschulden van het kind, wat aanzienlijke administratieve verplichtingen met zich meebrengt. Tevens is het kind verplicht verzekerd voor de werknemersverzekeringen.

De Wet op de Loonbelasting 1964 kent overigens een breed loonbegrip: naast het loon in geld worden tevens loon in natura en verkapt loon als loon aangemerkt. Soms behoren door de ouder betaalde premies voor een arbeidsongeschiktheidsverzekering ook tot het loon van het kind. In dit geval kunnen de premies wel bij het kind als persoonlijke verplichtingen in aanmerking worden genomen.

Ad 2. De "fictieve" dienstbetrekking

Naast de echte dienstbetrekking kent de Wet op de Loonbelasting 1964 de zogenaamde "fictieve" dienstbetrekking. Deze bestaat onder meer bij stagiaires en ook bij het in de onderneming van de ouder meewerkende kind dat tenminste vijftien jaar oud is. Voorwaarde bij de fictieve dienstbetrekking tussen ouder en kind is dat geen sprake is van een echte dienstbetrekking of van mede-ondernemerschap. De fictieve dienstbetrekking heeft tot gevolg dat de ouder wel inhoudingsplichtig is voor de Loonbelasting en de Premies van het kind, het kind is echter niet verplicht verzekerd voor de werknemersverzekeringen.

Ten aanzien van de fictieve dienstbetrekking bestaat er een eenvoudige Loonbelastingregeling voor meewerkende kinderen: de zogenaamde "kalenderjaarregeling" (Resolutie V-N 1965, blz. 607). De regeling komt in het kort op het volgende neer:

1. betaling van Loonbelasting en Premies geschiedt slechts éénmaal per jaar in plaats van éénmaal per kwartaal;
2. de ouder behoeft ten aanzien van het kind nauwelijks een loonadministratie bij te houden;
3. de afdracht is eenvoudig te berekenen;
4. de afdracht die de ouder voor eigen rekening neemt wordt niet in het lopende kalenderjaar gebruteerd maar als loon in het volgende jaar in aanmerking genomen;
5. ten aanzien van loon in natura bestaan vaste, forfaitaire normen 1).

Voor toepassing van de kalenderjaarregeling is wel vereist dat:

1. het meewerkende kind ouder is dan vijftien jaar;
2. het kind inwoont bij de ouder en als zodanig tot zijn huishouding behoort;
3. het kind geen mede-ondernemer is;
4. de ouder om toepassing van de regeling verzoekt.

Ad 3. Geen dienstbetrekking

Er bestaat geen dienstbetrekking tussen de ouder en het meewerkende kind in het geval dat het kind huishoudelijke arbeid verricht of in het geval dat het meewerkende kind tussen de twaalf en vijftien jaar oud is. Ten aanzien van de laatste situatie geldt dat de kalenderjaarregeling nog niet van toepassing is zodat er geen inhoudingsplicht voor de ouder bestaat. Vaak is deze beloning bij het kind ook geheel belasting- en premievrij omdat deze niet meer bedraagt dan de belastingvrije som.

1) De verstrekking van kost en inwoning wordt niet als loon in natura aangemerkt wanneer dit uit persoonlijke overwegingen geschiedt. De ouder dient dit aannemelijk te maken door bijvoorbeeld te stellen dat ook aan niet-meewerkende kinderen gratis kost en inwoning wordt verstrekt.

Er bestaat ook geen dienstbetrekking indien sprake is van mede-ondernemerschap van het kind. In dit geval vormen de maatschap en de VOF goede mogelijkheden om het ouderlijk bedrijf geleidelijk over te dragen aan de opvolger. Het mede-ondernemerschap heeft echter wel een aantal ingrijpende gevolgen voor het kind, zoals inkomensrisico, mede-verantwoordelijkheid en mede-aansprakelijkheid.

Het bestaan van een maatschap wordt door de fiscus niet automatisch aangenomen. Een maatschapscontract kan een hulpmiddel zijn om de inspecteur te overtuigen, maar deze toetst het bestaan in principe aan de feitelijke situatie.

Jurisprudentie

Ten aanzien van de beloning van meewerkende kinderen van twaalf tot vijftien jaar besliste Hof Arnhem (BNB 1979/286) dat deze bij de ouder alleen dan als bedrijfslast in aftrek komt wanneer deze direct of binnenkort wordt betaald. Opvoering van een loonschuld leidt hier dus tot niet-aftrekbaarheid.

Uit overige jurisprudentie (HR BNB 1970/172 en HR BNB 1970/239) kan worden opgemaakt dat pas sprake is van een maatschap als de onderneming mede voor rekening en risico van het meewerkende kind wordt gedreven.

8.3 Bedrijfsopvolging door kinderen

Indien een ondernemer ophoudt met het drijven van zijn onderneming hoeft dit niet te betekenen dat de onderneming daarmee wordt stopgezet. In de land- en tuinbouw is het zeer gebruikelijk dat de onderneming door een zoon of dochter wordt voortgezet: de bedrijfsopvolger. De ouder staakt in dat geval zijn onderneming en dient af te rekenen over de stille reserves, de fiscale reserves en de goodwill, tenzij hij gebruik maakt van de wettelijke doorschuivingsfaciliteiten.

Het is niet noodzakelijk dat alle ondernemingsactiva worden overgedragen aan de bedrijfsopvolger. De overdragende ondernemer kan bijvoorbeeld de tot zijn ondernemingsvermogen behorende woning zelf behouden door deze over te brengen naar zijn privé-vermogen. Hierbij dient hij echter wel af te rekenen over het verschil tussen de waarde in bewoonde staat en de boekwaarde.

Het grootste probleem bij overdracht van de onderneming van de ouder aan het kind is de financiering. Een van de factoren die de financiering beïnvloedt is de prijsstelling. Voorwaarde voor het slagen van bedrijfsopvolging is dat de opvolger een redelijk inkomen uit de onderneming kan genieten. Met het oog hierop mag de overdrachtprijs niet te hoog zijn. Kenmerkend voor de landbouw is voorts dat de vermogensbehoefte voortvloeit uit de grond. Binnen het landbouwbedrijf fungeert grond tegelijkertijd als vestigingsplaats en als onmisbare produktiefactor. Het feit dat grond niet slijt heeft tot gevolg dat afschrijving niet mogelijk is, maar ook dat er een permanente vermogensbehoefte bestaat. Voor jonge bedrijfsopvolgers kan dit funest zijn.

Er is een onderscheid te maken tussen de directe en de indirecte bedrijfsoverdracht. Van directe bedrijfsoverdracht is sprake bij verkoop van de onderneming gevolgd door overdracht van de bedrijfsactiva. Veelal gaan de bedrijfspassiva niet over, maar vindt herfinanciering plaats.

Bij indirecte bedrijfsoverdracht wordt als voorbereiding op de opvolging van de ouder door het kind een samenwerkingsverband aangegaan in de vorm van een vennootschap onder firma, of in de vorm van een maatschap. Bij indirecte overdracht staakt de overdrager zijn onderneming slechts gedeeltelijk, terwijl hij deze bij directe overdracht geheel staakt.

Door het opnemen in het maatschapscontract van een overnemings- of verblijvingsbeding kan de bedrijfsopvolger de onderneming bij het einde van de maatschap overnemen tegen een lagere prijs dan de vrije agrarische verkeerswaarde. Hierbij ontstaat dus een gebruikersvoordeel als uitvloeisel van het maatschapscon-

tract dat, vanwege de gelijkenis met het pachtersvoordeel, vaak wordt aangeduid als het "quasi-pachtersvoordeel". Het gebruikersvoordeel is echter in tegenstelling tot het pachtersvoordeel wel belast: er bestaat geen "quasi-pachtersvoordeelresolutie", zodat de bedrijfsopvolging enigszins wordt bemoeilijkt.

In de periode voorafgaand aan het aangaan van de firma werkt het kind veelal mee in de onderneming van de ouder. In landbouwkringen is het niet ongebruikelijk dat ten aanzien van de arbeidsprestaties van het meewerkende kind geen loon, maar kost en inwoning wordt verstrekt. Ter compensatie vraagt de ouder in dergelijke gevallen bij het aangaan van de firma geen vergoeding voor de stille reserves. De fiscus beschouwt het afzien van het vragen van deze vergoeding niet als een schenking maar als het betalen van achterstallig loon. Uit gesprekken met deskundigen van de VLB is gebleken dat men ter zake van de arbeidsprestaties van het meewerkende kind in de glastuinbouw echter vrijwel altijd voor een zakelijke beloning kiest. Dit houdt waarschijnlijk verband met het relatief geïndustrialiseerde karakter van deze sector.

Omzetbelasting

Met betrekking tot de Omzetbelasting geldt dat de bedrijfsopvolger de keuzes van de overdragende ondernemer moet volgen, zo schrijft artikel 31, Wet OB voor. Dat wil zeggen dat de opvolger in principe geen mogelijkheid heeft de keuze tussen de normale regeling en de landbouwregeling te herzien. Dit is nadelig voor de opvolger die aanzienlijke investeringen wil plegen, hij kan de voorbelasting niet aftrekken. Om deze reden is daarom alsnog goedgekeurd dat de opvolger kan opteren voor de normale ondernemingsregeling mits hij dit binnen zes maanden na de bedrijfsopvolging verzoekt. De opvolger is echter wel gebonden aan de herzieningstermijnen met betrekking tot de roerende en onroerende zaken, die bij de overdragende ondernemer zijn ingegaan.

Jurisprudentie

- Ten aanzien van bedrijfsopvolging is in de jurisprudentie het volgende beslist:
- de overdracht van een fictieve onderneming valt niet onder artikel 31 Wet OB (HR BNB 1987/147);
 - overdracht van het melkquotum om niet in het kader van een bedrijfsopvolging moet als een onttrekking worden aangemerkt (Hof Leeuwarden, FED 1988/135);
 - bij hantering van de agrarische waarde bij bedrijfsoverdracht is sprake van een onttrekking die tot de stakingswinst dient te worden gerekend (BNB 1989/276);
 - de overdracht van een afzonderlijk bedrijfsmiddel valt niet onder artikel 31 Wet OB (Hof Leeuwarden, BNB 1989/206);
 - de agrarische waarde mag bij bedrijfsoverdracht alleen worden toegepast indien deze zakelijk is (HR BNB 1989/316).

Discussie

Tuinte (1992) noemt de volgende verkoopwaarden in het agrarisch grondverkeer:

1. de vrije agrarische verkeerswaarde ("waarde van boer tot boer");
2. de verpachte waarde ("waarde van verpachter tot pachter");
3. de agrarische waarde ("waarde van vader op zoon").

Hij concludeert dat de vrije agrarische verkeerswaarde te hoog is om bedrijfsopvolging mogelijk te maken. De volgens Tuinte meest voor de hand liggende agrarische waarde mag volgens de Hoge Raad alleen worden toegepast indien deze zakelijk is. In een ander arrest betreffende een ligboxenstal oordeelde de Raad (BNB 1989/276) dat er bij hantering van de agrarische waarde sprake is van een

onttrekking die tot de stakingswinst dient te worden gerekend. De beste oplossing volgens Tuinte is over te dragen op basis van de verpachte waarde. Deze opvatting verwoordde Tuinte reeds eerder (1990). Ook Jolink 1) toont zich een voorstander van bedrijfsopvolging tegen de agrarische waarde. Hij stelt dat de ouder vaak niet de financiële mogelijkheden heeft om het kind een volledig loon te betalen. Om deze reden heeft het kind een soort "natuurlijk recht" om het bedrijf tegen de agrarische waarde over te nemen. Uit een gesprek met een deskundige uit de glastuinbouw is echter gebleken dat in deze sector in geval van bedrijfsopvolging wordt overgedragen tegen de zogenaamde "voorzichtige marktwaarde", een waarde die ongeveer gelijk is aan de marktwaarde.

De discussie over de vraag of nu de waarde in het economisch verkeer of de agrarische waarde moet worden gehanteerd wordt in de praktijk enigszins voorkomen door de landbouwwijstelling en de pachtersvoordeelresoluties. In een resolutie (BNB 1988/56) is voorts goedgekeurd dat bij bedrijfsovername in de familiesfeer een doorschuiffaciliteit voor het melkquotum geldt.

1) Ontleend aan Weekblad 1980/5480, blz. 1357 e.v.

9. PRODUKTIEBEPERKENDE MAATREGELEN

De Nederlandse landbouwsector wordt met een drietal produktiebeperkende maatregelen geconfronteerd:

1. het melkquotum;
2. het mestquotum;
3. het suikerquotum.

9.1 Melkquotum

Achtergrond

Een doelstelling van het EG-landbouwbeleid is het mogelijk maken van een gemeenschappelijke voedselvoorziening. Dit beleid uit zich onder andere in de ordening van de gemeenschappelijke zuivelmarkt waardoor beoogd wordt de markt te stabiliseren en een redelijke levensstandaard voor de ondernemers in die markt te bieden. Om de overproduktie van melkprodukten terug te dringen werd per 31 maart 1984 de zogenaamde superheffing ingevoerd door de Ministerraad van de EG. De heffing werd oorspronkelijk ingevoerd voor een periode van vijf jaar, echter in november 1987 werd deze periode verlengd tot 1 april 1992. Met ingang van 1 april 1993 is de melkquoteringsregeling verlengd tot 1 april 2000. De uitvoering van de heffing in Nederland is geregeld in de Beschikking superheffing van de Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij.

Beschrijving

De superheffing belast aangevoerde melkhoeveelheden boven het zogenaamde melkquotum. De regeling kent twee soorten quota:

1. het fabrieksquotum ten aanzien van leveranties aan de zuivelfabrieken;
2. het consumentenquotum ten aanzien van rechtstreekse leveranties aan de consument.

De heffing over fabrieksmelk geschiedt volgens het zogenaamde "B-systeem". Dit houdt in dat de verhouding aangevoerde hoeveelheid en quotum niet per individuele boer maar per zuivelfabriek wordt bekeken. Zodoende worden de quota beter benut, omdat de overproduktie van de ene boer kan worden weggestreept tegen het onbenutte quotum van de andere.

Bij overschrijding van de quota is een bepaald bedrag per teveel geproduceerde kilogram melk verschuldigd. De melkquota zijn toegewezen op basis van de melkleveranties in het jaar 1983. In de regeling wordt het begrip "melk" breed uitgelegd, hieronder valt bijvoorbeeld ook yoghurt, kwark, vla en room. In de Beschikking superheffing is een norm voor het vetpercentage geregeld. Overschrijding van deze norm leidt tot een fictieve verhoging van de geleverde hoeveelheid melk, zodat het quotum dus eerder wordt bereikt. Vanaf de heffingsperiode 1993/1994 komt de aanspraak op het melkquotum te vervallen wanneer de ondernemer gedurende twaalf maanden geen melk of zuivelprodukten heeft verhandeld.

Afschrijving is alleen mogelijk op gekocht melkquotum. In 1984, bij de invoering van de superheffing werd gedacht aan een afschrijvingsperiode tot 1 april 1989. In november 1987 werd de periode verlengd tot 1 april 1992, terwijl medio 1989 afschrijving in vijf jaar mogelijk werd geacht. Momenteel wordt een termijn

van acht jaar met een restwaarde van nul gehanteerd 1). Het is niet mogelijk om ter zake van gekocht melkquotum de investeringsaftrek toe te passen. Bij de in 1990 ingevoerde investeringsaftrek behoort het melkquotum namelijk tot de uitgesloten bedrijfsmiddelen.

De Beschikking superheffing staat handel in melkquota toe. Bij overgang van het melkquotum moeten twee situaties worden onderscheiden:

1. permanente overgang van het quotum bij grondoverdracht;
2. tijdelijke overgang van het quotum zonder grondoverdracht.

Ad 1. Permanente overgang van het quotum bij grondoverdracht

Binnen de permanente overgang van het quotum zijn wederom twee mogelijkheden te onderscheiden:

- a. niet-gehele bedrijfsoverdracht;
- b. gehele bedrijfsoverdracht.

Ad a. Niet-gehele bedrijfsoverdracht

Van overgang van melkquota buiten het kader van de gehele bedrijfsoverdracht is sprake indien en voor zover partijen dat overeenkomen:

1. bij overdracht van grond in eigendom onder bijzondere titel;
2. bij vestiging, overdracht en tenietgaan van een zakelijk gebruiksrecht op grond;
3. bij het aangaan voor langer dan één jaar van pachtovereenkomsten goedgekeurd door de Grondkamer of bij beëindiging en opzegging van dergelijke overeenkomsten;
4. bij overgang van grond krachtens erfrecht of huwelijksgoederenrecht.

Ten aanzien van de drie eerstgenoemde overgangen van quota geldt dat per hectare slechts quota voor 20.000 kg melk kunnen worden overgedragen. Hierbij hanteert de minister van LNV ook nog eens een aftrek van 5% per hectare in verband met wegen, sloten en bossages, de zogenaamde "gemeten maat". Bij overgang van een quotum buiten het kader van de gehele bedrijfsoverdracht is voorts vereist dat de grond minimaal één jaar in gebruik moet zijn geweest bij de overdrager, en dat de verwerver de grond minimaal één jaar gaat gebruiken. Hierdoor wordt de mogelijkheid tot beleggen in melkquota beperkt.

Ad b. Gehele bedrijfsoverdracht

Ook bij een gehele bedrijfsoverdracht geldt in principe de grens van 20.000 kg melk die per hectare kan worden overgedragen. Dit maximum geldt echter bij koop of pacht niet indien:

1. de verwerver een echtgenoot, kind, pleegkind, kleinkind of echtgenoot van een kind of kleinkind is;
2. het bedrijf wordt overgenomen door een niet onder 1. genoemd persoon onder de voorwaarde dat:
 - het bedrijf in de twee jaren voorafgaand aan de overdracht niet substantieel is verkleind en;
 - het bedrijf als een zelfstandige eenheid ongewijzigd wordt voortgezet.

In deze gevallen kan het gehele melkquotum worden overgedragen. Een verschil met de overdracht van grond buiten het kader van gehele bedrijfsoverdracht is voorts dat het melkquotum van rechtswege overgaat, een nadere overeenkomst is dus niet nodig.

Bij bedrijfsoverdracht in de familiekring bestaat er een speciale faciliteit om stille en fiscale reserves in het melkquotum geruisloos door te schuiven. Deze faciliteit is besproken in paragraaf 3.2.1.9 Staking.

1) Ontleend aan de Landelijke Landbouwnormen 1993.

Ad 2. tijdelijke overgang van het quotum zonder grondoverdracht

Vanaf het heffingsjaar 1989/1990 is het mogelijk om het melkquotum ook tijdelijk, dat wil zeggen zonder grondoverdracht, over te dragen. Er wordt in dit geval ook wel van leasen of verhuren van het quotum gesproken. Enkele elementen van de regeling zijn:

- de overdracht heeft betrekking op één heffingsperiode;
- de overdracht dient minimaal 10.000 kg te betreffen;
- per bedrijf kan door tijdelijke overdracht maximaal 75.000 kg worden verkregen;
- tijdelijke overdracht van fabrieksquotum kan slechts dan plaatsvinden indien vervreemder en verkrijger zijn aangesloten bij dezelfde melkfabriek.

Ook in pachtsituaties gaat het quotum over zonder dat er sprake is van grondoverdracht. In deze situaties moet ten aanzien van het melkquotum onderscheid worden gemaakt tussen pacht van een geheel en pacht van niet een geheel bedrijf. Het verschil tussen deze situaties is dat bij pacht van een geheel bedrijf het quotum bij het einde van de pachtperiode van rechtswege terug gaat naar de verpachter, terwijl hiervoor bij pacht van niet een geheel bedrijf een nadere overeenkomst nodig is.

Discussie

In het verleden heeft er nogal wat onduidelijkheid bestaan omtrent de betrekking tussen het melkquotum en de grond. Het ministerie van Financiën heeft meerdere malen haar standpunt gewijzigd. In de aanschrijving van 7 april 1986 was de staatssecretaris van mening dat grond en melkquotum met elkaar verbonden waren, terwijl hij in de aanschrijving van 29 april 1987 erkende dat de band tussen deze twee aanmerkelijk losser is geworden. Sinds het zogenaamde "viscontigent-arrest" (HR BNB 1987/24) werd namelijk algemeen erkend dat een quotum een zelfstandig bedrijfsmiddel is.

De gevolgen van het veranderde inzicht voor de heffing van Inkomstenbelasting en Overdrachtsbelasting worden hieronder beschreven. Voorts wordt ingegaan op het de behandeling van het melkquotum in de Vermogensbelasting, de Successiewet en de Omzetbelasting.

Inkomstenbelasting

Als gevolg van de standpuntwijziging moet er een onderscheid moest worden gemaakt tussen verkooptransacties van grond met bijbehorend melkquotum aangegaan vóór 6 september 1986 en transacties aangegaan ná 6 september 1986. Bij transacties aangegaan vóór 6 september 1986, toen de zogenaamde "samenhangbenadering" gold, moest de verkoper de vergoeding voor het overgedragen melkquotum splitsen in:

- een gebruikersdeel, te stellen op 32,5 cent per kilogram, belast tegen het bijzonder tarief;
- een eigenaarsdeel, toe te rekenen aan de grond, en dus op basis van de landbouwwijstelling onbelast.

Ten aanzien van transacties aangegaan ná 6 september geldt dat het deel van de koopsom dat betrekking heeft op het melkquotum, niet langer onder de landbouwwijstelling valt. Hierdoor wordt de gehele boekwinst op melkquota belast; op verzoek wordt het bijzonder tarief gehanteerd.

De standpuntwijziging riep natuurlijk de vraag op of, ten aanzien van verkooptransacties aangegaan na 29 april 1989, het deel van de waardeinstijging van het quotum tot 29 april 1989, toch op basis van de "samenhangbenadering" gedeeltelijk onder de landbouwwijstelling viel (compartimentering). Deze vraag werd door de Hoge Raad (BNB 1993/54 en BNB 1993/169) ontkennend beantwoord. Van Vlokhoven (1993) had de vraag liever bevestigend beantwoord gezien: "het was goed geweest als de staatssecretaris eens geconfronteerd zou worden met de ge-

volgen van zijn standpunt, waarvan toch bijna ieder weldenkend mens al kon vermoeden dat het niet houdbaar zou blijven". Ook Tuinte (1990) pleit voor compartimentering. Door het belasten van totale boekwinst bij verkoop van melkquotum is naar zijn mening "het uitmelken van het melkquotum pas echt begonnen!".

Vanaf 29 april 1987 achtte de staatssecretaris het melkquotum verkregen na 6 september 1986 WIR-premiabel. In de aanschrijving van 23 augustus 1989 is vervolgens opgenomen dat het melkquotum ook in de periode van voor 6 september 1986 als WIR-premiabel bedrijfsmiddel kan worden aangemerkt.

Er bestond ook enige tijd onduidelijkheid omtrent de fiscale behandeling van het melkquotum bij de verpachter-niet ondernemer. In genoemde resolutie van 29 april 1987 nam de staatssecretaris het standpunt in, dat de vergoeding voor de overgang van melkquotum bij zogenaamde "opvolgende pacht" bij de verpachter belast is als Inkomsten uit vermogen. In situaties van "opvolgende pacht" wordt een oude pachtovereenkomst beëindigd en een overeenkomst met een nieuwe pachter gesloten. De nieuwe pachter betaalt dan zowel aan de oude pachter als aan de verpachter een vergoeding voor het quotum. Uit jurisprudentie (Hof Arnhem, V-N 1992, blz. 1885, Hof Arnhem, V-N 1992, blz. 3291, HR BNB 1993/359 en HR FED 1994/3) blijkt echter dat hier sprake is van een onbelaste vermogensmutatie.

Overdrachtsbelasting

Over de behandeling van het melkquotum in de Overdrachtsbelasting is lange tijd gestreden door de staatssecretaris en de agrarische belastingadviseurs. De staatssecretaris was van mening dat ten aanzien van transportaktes opgemaakt vóór 6 september 1986, de grond en het melkquotum als onlosmakelijke objecten moesten worden gezien. Hierdoor vielen beide in de heffingsgrondslag van de Overdrachtsbelasting, hoewel heffing door een eventuele vrijstelling uit kon blijven. Door de standpuntswijziging moest bij transacties aangegaan ná 6 september 1986 het deel van de tegenprestatie dat aan het melkquotum kon worden toegerekend buiten de heffingsgrondslag blijven. De belastingadviseurs stelden zich reeds vanaf de invoering van de Beschikking superheffing op 1 april 1984 op het standpunt dat grond en quotum als zelfstandige bedrijfsmiddelen moesten worden beschouwd.

De Hoge Raad (BNB 1989/235) stelde de adviseurs in het gelijk door te bepalen dat het melkquotum ook bij transacties aangegaan vóór 6 september 1986 als een persoonlijk recht moest worden beschouwd. Er werd een teruggaveregeling ontworpen aan de hand waarvan de ten onrechte geheven Overdrachtsbelasting terug werd gegeven, mits de gedupeerde tijdig bezwaar had gemaakt. Ten aanzien van deze regeling merkt Tuinte (1992) op dat de overheid zich een slechte verliezer toont in een zaak waarover lange tijd zoveel onduidelijkheid bestond. Stubbé (1990) acht "de gang van zaken onbegrijpelijk en zeer teleurstellend".

Vermogensbelasting

Gekocht melkquotum moet in principe tegen de waarde in het economisch verkeer in de Vermogensbelasting worden betrokken. In een aanschrijving (nr. 287-8649) heeft de staatssecretaris echter toegezegd dat het melkquotum mag worden gewaardeerd op de boekwaarde die voor de Inkomstenbelasting wordt gehanteerd. Remie (1993) zou het melkquotum graag gewaardeerd zien worden tegen de indirecte opbrengstwaarde (bedrijfswaarde). Dit is volgens hem veelal de agrarische waarde. De directe opbrengstwaarde mag naar zijn mening alleen worden gehanteerd indien niet langer wordt uitgegaan van continuïteit van het ondernemerschap. De Hoge Raad (BNB 1992/117) is het echter met de zienswijze van Remie niet eens. Volgens de Raad moet aan het quotum een objectieve waarde worden toegekend, in concreto de waarde die bij vervreemding zou worden gehanteerd. Remie (1993) bekritiseert op zijn beurt de uitspraak van de Hoge Raad. Naar zijn

mening heeft de Raad het eeuwenlang door alchemisten gezochte middel om brons in goud te doen veranderen, gevonden. Jansen (1993) deelt de kritiek van Remie niet. Hij stelt dat de belanghebbende melkquotum aankoopt om de overcapaciteit in zijn bedrijf beter te benutten. Hierdoor vindt rendementsverbetering plaats, waardoor het bedrijf in waarde stijgt. Om deze reden acht hij de toezegging dat aangekocht quotum op de boekwaarde volgens de Inkomstenbelasting mag worden gewaardeerd, een te royale tegemoetkoming.

Successiewet

In een resolutie (BNB 1993/14) is bepaald dat in geval van bedrijfsopvolging in de familiesfeer, heffing van Successierecht en Schenkingsrecht over het melkquotum achterwege blijft. Dit wordt geëffectueerd door de waarde van het quotum voor de Successiewet in deze gevallen op nihil te stellen, en er dus vanuit te gaan dat de waarde reeds in de waarde van de grond is verdisconteerd. Als voorwaarden worden echter wel gesteld dat de opvolger het voornemen heeft het bedrijf voort te zetten, en dat de familieleden voor hun onderlinge verhouding niet van een hogere waarde van het quotum uitgaan.

In de agrarische sector vinden bedrijfsovernames in de familiesfeer veelal plaats in de vorm van "familiepacht". Dit houdt in dat de onroerende zaken niet aan de voortzetter worden overgedragen, maar worden verpacht. In dergelijke situaties van gefaseerde bedrijfsopvolging wordt de waarde van het melkquotum geacht in de waarde van de grond te zijn verdisconteerd, mits:

1. de grond niet zal worden verkregen door een ander dan het pachtende kind;
2. het pachtende kind ook na de verkrijging van de grond het bedrijf voortzet;
3. de familieleden in hun onderlinge verhoudingen niet van een hogere waarde uitgaan.

Omzetbelasting

De overdracht van een melkquotum is aan te merken als het verrichten van een dienst. Aangezien het geen dienst betreft in de zin van tabel I Wet OB, is het algemene tarief van 17,5% van toepassing. Op grond van een resolutie (V-N 1988, blz. 2763) heeft de staatssecretaris echter goedgekeurd dat wanneer de landbouwregeling van toepassing is, de overdracht van melkquotum onbelast blijft. Ook hier speelt dus het verschil tussen de opterende en de niet-opterende veehouder.

Tuinte (1994) is van mening dat de verkoper van het quotum aan de opterende koper, mits deze daar belang bij heeft, een landbouwverklaring kan afgeven. Op grond van deze verklaring zou de koper dan het landbouwforfait kunnen toepassen. De staatssecretaris is het in de genoemde resolutie niet met deze zienswijze eens. Ook de Hoge Raad (BNB 1992/158) acht het landbouwforfait niet van toepassing op de opterende veehouder.

Ten aanzien van tijdelijke overdracht van melkquotum, dat wil zeggen ingeval van leasen of verhuren, is bij opterende veehouders Omzetbelasting verschuldigd. Voor niet-opterende veehouders geldt het landbouwforfait (V-N 1989, blz. 1505).

9.2 Mestquotum

Achtergrond

Per 1 januari 1987 is de zogenaamde Meststoffenwet van kracht, welke de produktie van dierlijke mest limiteert in het kader van de milieubescherming. De wet zal waarschijnlijk per 1 januari 1997 buiten werking worden gesteld, omdat dan naar verwachting geen behoefte meer is aan mestquota. Vanaf 1995 zal immers iedere veehouder zelf verantwoordelijk zijn voor de afzet van mest, zodat de mestproduktie dan afhankelijk wordt gesteld van de mate waarin mest verant-

woord aangewend of afgezet kan worden. Hierbij kan gecontroleerd worden met behulp van een mineralenboekhouding.

Beschrijving

De Meststoffenwet houdt in dat aan de hand van het aantal dieren, per bedrijf forfaitaire referentiehoeveelheden (mestquota) worden bepaald. Indien de mestproduktie de referentiehoeveelheid overtreft, wordt de zogenaamde "overschotheffing" geheven. De referentiehoeveelheid vormt een zelfstandig bedrijfsmiddel dat in eerste instantie niet verplaatsbaar bleek. Hierdoor was de handel in mestquota beperkt. Per 1 januari 1994 is echter de Wet verplaatsing mestproduktie in werking getreden die de verhandelbaarheid van een deel van het mestquotum mogelijk maakt.

Ten aanzien van de Inkomstenbelasting spelen dezelfde zaken als bij het melkquotum. Bij overdracht van het mestquotum valt de hiervoor ontvangen vergoeding niet onder de landbouwwijstelling. Afschrijving is alleen mogelijk op gekochte quota, en wel tot het jaar 2000 met een restwaarde van nihil 1). Bij de invoering van de investeringsaftrek is het mestquotum van aftrek uitgesloten.

Jurisprudentie

De Hoge Raad (BNB 1994/16) heeft bepaald dat de landbouwwijstelling niet van toepassing is op de winst behaald bij verkoop van een mestquotum, behoudens voor zover anders voortvloeit uit de resolutie van 7 april 1986. Op grond van een resolutie 2) wordt de boekwinst bij verkoop van mestquotum belast tegen het hoge bijzondere tarief van 45%.

Discussie

Tuinte (1993) geeft een beschrijving van de uitvoering van de overschotheffing. Hij concludeert dat veehouders ten onrechte worden gestraft bij deze heffing.

9.3 Suikerquotum

Achtergrond

In het kader van het EG-landbouwbeleid vindt er een prijsondersteuning van suikerbieten plaats. Bij de uitvoering hiervan is de produktie van bieten gequoteerd.

Beschrijving

Het bietenquotum is evenals het melk- en mestquotum aan te merken als een zelfstandig bedrijfsmiddel. Het quotum is overdraagbaar, de vergoeding voor het quotum valt echter niet onder de landbouwwijstelling. Afschrijving over gekochte quota kan lineair met een restwaarde van nihil plaatsvinden 3). Ter zake van het bietenquotum bestaat geen recht op investeringsaftrek.

1) Ontleend aan de Landelijke Landbouwnormen 1993.

2) Ontleend aan Weekblad 1994/6100.

3) Ontleend aan de Landelijke Landbouwnormen 1993.

10. BOS EN LANDGOED

Hoewel de bosbouw in principe geen deel uit maakt van het onderzoeksgebied van het project "Fiscale analyse in het financieel-economisch onderzoek" wordt in dit hoofdstuk toch kort ingegaan op de fiscale aspecten van bossen en landgoederen. Immers, het land- of tuinbouwbedrijf is regelmatig verbonden met het bosbedrijf en sommige landbouwondernemers zijn tevens eigenaar van een landgoed. Achtereenvolgens wordt in dit hoofdstuk ingegaan op de fiscale aspecten van het bosbedrijf en die van het landgoed.

10.1 Bosbedrijf

Het belangrijkste fiscale aspect van het bosbedrijf wordt gevormd door de bosbouwvrijstelling, welke hieronder wordt besproken.

Achtergrond

De bosbouwvrijstelling is in het leven geroepen ter bescherming van het toch al weinig winstgevende bosbedrijf. Daarnaast wordt door de vrijstelling ontkomen aan de bijzondere moeilijkheden welke zich voordoen bij de winstbepaling van bosbedrijven van beperkte omvang. In het kader van het EG-landbouwbeleid richt de rijksoverheid zich onder meer op het stimuleren van bebossing van landbouwgronden om bepaalde overschotproducties af te remmen. In dit verband kan de bosbouwvrijstelling als een fiscale stimuleringsmaatregel worden beschouwd.

Beschrijving

De bosbouwvrijstelling is opgenomen in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, Wet IB. Door de werking van deze vrijstelling worden de winsten, maar ook de verliezen, van in Nederland uitgeoefende bosbedrijven niet in de heffing betrokken. De bosbouwvrijstelling heeft niet alleen betrekking op de bossages zelf, maar ook op de grond waarop deze zijn geplant. In dit opzicht is de regeling ruimer dan de landbouwvrijstelling: deze heeft alleen betrekking op de grond en niet op hetgeen daarop wordt geteeld. Voorwaarde voor het toepassen van de bosbouwvrijstelling is dat de bosbestemming wordt gehandhaafd (HR BNB 1970/24). Dit betekent dat bij verkoop ook de koper van het bosbezit het bos als zodanig instand moet houden. Alsdan is de gerealiseerde waardeinstijging bij verkoop onbelast. Wordt aan deze instandhoudingseis niet voldaan dan valt volgens de Hoge Raad (BNB 1986/160) een deel van de gerealiseerde waardeinstijging niet onder de vrijstelling. In dit geval zijn drie waarden van belang:

1. de boekwaarde op het moment van verkoop;
2. de waarde bij bestemming als bos;
3. de waarde bij een andere bestemming van de bosgrond (deze zal hoger zijn dan de waarde bij bestemming als bos).

Het verschil tussen de boekwaarde en de waarde bij 2. genoemd valt volgens de Hoge Raad onder de bosbouwvrijstelling. Het verschil tussen de waarden onder 2. en 3. genoemd is belast als Winst uit onderneming.

Het begrip bosbedrijf is ruim hoewel het in de loop der jaren door jurisprudentie meer is afgebakend. De Hoge Raad (BNB 1956/38) besliste dat het in dit verband gaat om een bosbedrijf in technische zin, en niet om een bosbedrijf als organisatie. Enerzijds betekent dit dat niet alle activiteiten van een onderneming,

wiens hoofddoel het uitoefenen van het bosbedrijf is, onder de vrijstelling vallen. Zo zullen de voordelen uit een landgoed-camping waarschijnlijk niet onder de vrijstelling vallen. Anderzijds kunnen ook ondernemingen die het uitoefenen van het bosbedrijf niet als hoofddoel hebben, van de vrijstelling profiteren. Zo besliste de Hoge Raad dat ook privé-bosbezit dat niet bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd in de bosbouwvrijstelling kan delen (HR BNB 1970/24 en HR BNB 1983/7).

Het is voor de toepassing van de vrijstelling irrelevant of het bosbedrijf geheel zelfstandig, zoals een landgoed, of als onderdeel van een landbouwonderneming wordt uitgeoefend.

Opgemerkt moet worden dat de vrijstelling uitsluitend betrekking heeft op de feitelijke bosexploitatie. Van een bosbedrijf is dus geen sprake indien de eigenaar de natuur haar gang laat gaan (Hof Amsterdam, V-N 1986, blz. 1099).

Doordat de meerderheid van de Nederlandse bosbedrijven met negatieve exploitatieresultaten kampt, heeft toepassing van de vrijstelling negatieve consequenties. Om deze reden hebben de Kamerleden Vermeend, Melkert en Van der Vaart een wetsvoorstel ingediend, waardoor de bosbouwvrijstelling wordt gewijzigd. De wijziging is per 13 juli 1994 in werking getreden ¹⁾ en houdt een optieregeling in, waardoor de bosbouwer voor een periode van tenminste tien jaar kan opteren voor niet-toepassing van de bosbouwvrijstelling. In verliesituaties kan de bosbouwer kiezen voor niet-toepassing van de vrijstelling, zodat verliezen met andere inkomstenbestanddelen kunnen worden verrekend. In winstsituaties zal juist voor toepassing van de vrijstelling worden gekozen, waardoor de positieve voordelen onbelast blijven. De regeling lijkt op de optiemogelijkheid in de landbouwregeling van de Wet op de Omzetbelasting 1968, en werd reeds eerder door Geppaart (1987) voorgesteld.

De gewijzigde vrijstelling houdt rekening met permanent verliesgevende bosbedrijven. De indieners van het voorstel merken op "dat wanneer de uitoefening van een bosbedrijf ook na een lange periode geen uitzicht biedt op positieve resultaten, fiscaal niet van een onderneming kan worden gesproken. Dergelijke bedrijven blijven in dezelfde positie als onder de thans geldende wetgeving." In dit geval blijven winsten dus onbelast en verliezen niet aftrekbaar.

Zowel bij het vervallen als bij het weer van toepassing worden van de bosbouwvrijstelling dienen de bezittingen van het bosbedrijf te worden gewaardeerd tegen de waarde in het economisch verkeer. Hierdoor worden de nog niet belaste vermogenswinsten, welke in de niet-vrijgestelde periode zijn ontstaan, aan het einde van de optieperiode in de heffing betrokken. Zonder nadere regeling zou hierdoor de keuze voor toepassing van de vrijstelling, na een periode van niet-toepassing, worden belemmerd. Immers, in dergelijke situaties zal de bosbouwer juist een verliesperiode achter de rug hebben, waardoor afrekening over de ontstane vermogenswinsten tot liquiditeitsproblemen zou kunnen leiden. Om deze reden kan onder bij Ministeriële regeling te stellen voorwaarden een doorschuifregeling worden toegepast, waardoor de fiscale claim op de vermogenswinst gedurende een bepaalde periode wordt doorgeschoven.

De wetswijziging houdt voorts een verruiming van het begrip "bosbedrijf" in, waardoor de exploitatie van hakhout en griend- of rijshout ook tot het bosbedrijf wordt gerekend.

Jurisprudentie

De Hoge Raad heeft voorts beslist dat ook privé-bosbezit dat niet bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd in de bosbouwvrijstelling kan delen (HR BNB 1970/24 en HR BNB 1983/7).

1) Ontleend aan Staatsblad 497, juli 1994.

Discussie

De Commissie Bosuitbreiding pleit in haar advies voor een drietal fiscale maatregelen om de bosbouw in Nederland te stimuleren:

1. de bosbouwvrijstelling in de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 moet worden gehandhaafd, en eventueel worden uitgebreid met een optie-regime;
2. de fiscale vrijstellingen die gelden voor landgoederen in de zin van de Natuurschoonwet 1928 moeten ook gaan gelden ten aanzien van blijvend bos;
3. bij aankoop van grond ten behoeve van bebossing moet een vrijstelling van Overdrachtsbelasting worden verleend.

Jansen (1993) bespreekt het wetsvoorstel van Vermeend, Melkert en Van der Vaart. Hij bekritiseert de verdergaande instrumentalisering van de belastingheffing, waarbij hij twijfelt aan de effectiviteit van belastingmaatregelen op milieugebied, en stelt dat de indieners van het voorstel geen nader afweging geven waarom juist voor een fiscaal beleidsinstrument wordt gekozen. Voorts acht hij het niet aanvaardbaar dat landbouwers, die gebruik maken van de set-aside-regeling, ook onder de bosbouwvrijstelling kunnen vallen. Remie (1993) reageert op de kritiek van Jansen. Naar zijn mening weegt het nadeel van de instrumentalisering op tegen de goede bedoelingen van de indieners. Daarnaast is hij optimistisch over de effectiviteit van fiscale maatregelen op milieugebied, en ziet hij geen reden om landbouwers die gebruik maken van de set-aside-regeling uit te sluiten van de vrijstelling.

10.2 Landgoed

De fiscale behandeling van het landgoed steunt geheel op de Natuurschoonwet 1928. Deze wet is per 25 mei 1989 zodanig gewijzigd dat onder een landgoed moet worden verstaan: "een in Nederland gelegen, geheel of gedeeltelijk met bossen of andere houtopstanden bezette onroerende zaak - daaronder begrepen die waarop een buitenplaats, of andere, bij het karakter van het landgoed passende, opstellen voorkomen - voor zover het blijven voortbestaan van die onroerende zaak in zijn karakteristieke verschijningsvorm voor het behoud van het natuurschoon wenselijk is".

Landgoederen hebben krachtens de Natuurschoonwet een aantal fiscale faciliteiten. Bij de wijziging is de inhoud van het begrip "landgoed" verruimd, als gevolg waarvan ook landbouwbedrijven eerder van deze faciliteiten kunnen profiteren.

Bij de behandeling van de fiscale faciliteiten van landgoederen wordt een onderscheid gemaakt in:

1. "gewone" landgoederen;
2. "transparante" landgoederen.

10.2.1 "Gewone" landgoederen

Onder "gewone" landgoederen moet worden verstaan, landgoederen die zelfstandig, als rechtspersoon of als vermogensbestanddeel van een natuurlijk persoon, in de belastingheffing worden betrokken. De Natuurschoonwet 1928 biedt ten aanzien van deze landgoederen faciliteiten met betrekking tot de volgende belastingen:

- Vermogensbelasting;
- Successiebelastingen;
- Belastingen van rechtsverkeer;
- Gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen.

Voor toepassing van de faciliteiten is wel vereist dat het landgoed als zodanig in stand wordt gehouden.

Vermogensbelasting

Tot en met het jaar 1993 gold ten aanzien van de Vermogensbelasting van niet voor het publiek opengestelde landgoederen, dat de waarde van deze landgoederen gesteld moest worden op 50% van de waarde in het economisch verkeer. Opengestelde landgoederen werden tegen 0% gewaardeerd. Per 1 januari 1994 is in artikel 8, eerste lid, onderdeel c, Wet VB een objectieve vrijstelling van alle landgoederen opgenomen, mits deze als zodanig op de voet van de Natuurschoonwet 1928 als landgoed worden aangemerkt.

Successiebelastingen

Er bestaat er een gedeeltelijke vrijstelling van invordering van verschuldigde rechten uit hoofde van de Successiewet 1956. De vrijstelling is opgenomen in artikel 7, NSW. De gedeeltelijke vrijstelling houdt in dat niet-opengestelde landgoederen voor de Successiewet worden gewaardeerd op 50% van de waarde in het economisch verkeer. Opengestelde landgoederen worden op 0% gewaardeerd.

Belastingen van rechtsverkeer

Op grond van artikel 9a NSW is geen Overdrachtsbelasting verschuldigd ter zake van de verkrijging van landgoederen door een in Nederland gevestigde rechtspersoon. De vrijstelling geldt dus niet voor de verkrijging van een landgoed door een natuurlijk persoon.

Gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen

Op grond van artikel 11, eerste lid, van het Besluit Gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen moet de gemeentelijke OZB-verordening een aantal vrijstellingen bevatten. Zo zijn op grond van onderdeel b van genoemd artikel, de ongebouwde eigendommen welke deel uitmaken van de op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoederen, met uitzondering van aangehorigheden van gebouwde eigendommen. Onderdeel c van dit artikel bevat een vrijstelling van natuurterreinen, waaronder begrepen duinen, heidevelden, zandverstuivingen, moerassen en plassen welke door rechtspersonen met volledige rechtsbevoegdheid die zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het behoud van natuurschoon ten doel stellen, worden beheerd.

Daarnaast is op grond van artikel 5, onderdeel b van het Besluit OZB een speciale regeling getroffen voor de onroerende zaak die tot woning dient en deel uitmaakt van een landgoed. De regeling houdt in dat indien de gemeentelijke OZB-verordening ten aanzien van de heffingsgrondslag de zogenaamde "waarde-maatsstaf" hanteert, de waarde van deze onroerende zaak voor de OZB bepaald wordt met inachtneming van een veronderstelde verplichting om die zaak gedurende een tijdvak van 25 jaren als zodanig in stand te houden en geen opgaand hout te vellen anders dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is. Dat wil zeggen dat er rekening wordt gehouden met een waardedrukkende factor.

10.2.2 "Transparante" landgoederen

Landgoederen die in de vorm van een B.V. of N.V. worden beheerd kunnen onder bepaalde voorwaarden als "transparante" landgoederen worden aangemerkt. Bij dergelijke landgoederen worden niet de rechtspersoon zelf, maar de aandeelhouders van deze rechtspersoon in de belastingheffing betrokken. Zodoende spreekt men van een "transparence fiscale".

De achtergrond van dit afwijkende fiscale regime voor landgoederen is gelegen in de ontstaansgrond van landgoederen-B.V.'s en -N.V.'s. Landgoederen wor-

den veelal in de vorm van dergelijke rechtspersonen gedreven om te voorkomen dat zij na het overlijden van de eigenaar door de ruziënde partijen worden versnipperd. Enerzijds is het dus wenselijk dat de landgoederen niet worden versnipperd; anderzijds is het wenselijk dat de uiteindelijke exploitanten van de landgoederen in de belastingheffing worden betrokken. De "transparence fiscale" biedt hier de oplossing. Er is sprake van een eenheid in de vorm van een rechtspersoon, maar voor de belastingheffing wordt als het ware door deze eenheid "heengekeken" en worden de aandeelhouders als belastingsubject gezien.

De voorwaarden verbonden aan "transparante" landgoederen zijn de volgende:

1. de werkzaamheden van de vennootschap bestaan uitsluitend of hoofdzakelijk uit de instandhouding van onroerende zaken die zijn aangemerkt als landgoederen in de zin van artikel 1 van de Natuurschoonwet 1928;
2. alle aandeelhouders zijn natuurlijke personen, waarbij rechtspersonen die zich uitsluitend of hoofdzakelijk het behoud van natuurschoon ten doel stellen, met natuurlijke personen worden gelijkgesteld;
3. het aantal aandeelhouders bedraagt niet meer dan twintig, waarbij de toename van dit aantal boven de twintig buiten beschouwing wordt gelaten voor zover deze is toe te schrijven aan vererving of schenking of aan ontbinding van een huwelijksgemeenschap.

De "transparence fiscale" van landgoederen heeft gevolgen voor de heffing van de volgende belastingen:

- Vennootschapsbelasting;
- Inkomstenbelasting;
- Vermogensbelasting;
- Successiebelastingen.

Vennootschapsbelasting

Als gevolg van de "transparence fiscale" zijn landgoederen vrijgesteld van de heffing van Vennootschapsbelasting. Deze vrijstelling is opgenomen in artikel 5, onderdeel a, Wet Vpb en artikel 2 Uitvoeringsbesluit Vpb, en houdt in dat lichamen waarvan de bezittingen *hoofdzakelijk* bestaan uit landgoederen, niet in de heffing worden betrokken. Uit een resolutie (BNB 1972/168) blijkt dat onder "hoofdzakelijk" een percentage van 70 moet worden verstaan. Volgens een latere aanschrijving (Infobulletin 87/101) vindt toepassing van de vrijstelling echter reeds plaats indien de bezittingen voor 50% bestaan uit landgoederen, mits de overige bezittingen inkomsten opleveren welke noodzakelijk zijn voor de instandhouding van de landgoederen, en deze inkomsten ook hoofdzakelijk voor die instandhouding worden aangewend. Voorts moeten de werkzaamheden van dergelijke lichamen aan twee voorwaarden voldoen. Allereerst moeten deze hoofdzakelijk zijn gericht op de instandhouding van het landgoed. Daarnaast mogen de overige werkzaamheden niet als het drijven van een onderneming kunnen worden aangemerkt.

Inkomstenbelasting

De "transparence"-bepaling van landgoederen is in de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 opgenomen in artikel 68, Wet IB en artikel 7, Uitvoeringsbesluit IB. De bepaling in de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 hangt nauw samen met die in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969. Door de werking van de "transparence fiscale" is de B.V. of N.V. waarin het landgoed wordt beheerd vrijgesteld van Vennootschapsbelasting, en zijn de aandeelhouders fiscaal aan te merken als de feitelijke exploitanten. Hierdoor genieten zij als ondernemers de voordelen uit het landgoed en is de bosbouwvrijstelling ook op hen van toepassing.

Vermogensbelasting

Ook de Wet op de Vermogensbelasting 1964 kent een "transparence fiscale". De bepaling is opgenomen in artikel 24, Wet VB en artikel 3, Uitvoeringsbesluit VB. Als gevolg van de "transparence" wordt niet de waarde van de aandelen tot het vermogen van de aandeelhouders gerekend, maar de waarde van de bezittingen en schulden van de rechtspersoon. Hierdoor profiteren de aandeelhouders dus van de in artikel 8, eerste lid, onderdeel c van de Wet op de Vermogensbelasting 1964 opgenomen objectieve vrijstelling van alle landgoederen.

Successiebelastingen

De "transparence"-bepaling met betrekking tot de Successiewet 1956 is niet in deze wet zelf te vinden, maar in artikel 7a van de Natuurschoonwet 1928. Als gevolg van deze bepaling worden de bezittingen en schulden van de rechtspersoon beschouwd als bezittingen en schulden van de gezamenlijke aandeelhouders. Dat wil zeggen dat dus niet de aandelen, maar de bezittingen en schulden van de rechtspersoon moeten worden gewaardeerd. Hierdoor profiteren de aandeelhouders dus van de gedeeltelijke invorderingsvrijstelling van verschuldigde Successiebelastingen, opgenomen in artikel 7 Natuurschoonwet. De gedeeltelijke vrijstelling houdt in dat niet-opengestelde landgoederen voor de Successiewet worden gewaardeerd op 50% van de waarde. Opengestelde landgoederen worden op 0% gewaardeerd.

11. OVERIGE VERSCHIJNSELEN

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op een aantal overige verschijnselen die zich regelmatig voordoen in de land- en tuinbouw. Achtereenvolgens worden besproken:

- Gelegenheidsarbeid;
- Onteigening;
- Pacht;
- Ruilverkaveling;
- Subsidies.

11.1 Gelegenheidsarbeid

Gelegenheidsarbeid is een veel voorkomend verschijnsel in de land- en tuinbouw. Het kenmerk van gelegenheidsarbeid is de losse arbeidsverhouding tussen de gelegenheidswerker en de werkgever. Zo heeft de arbeid veelal een seizoensgebonden karakter, en heeft de gelegenheidswerker in sommige gevallen de mogelijkheid zelf de werktijden te bepalen en de vrijheid om al dan niet te komen werken.

Ondernemers in seizoenbedrijven hebben als gevolg van de gelegenheidsarbeid veel administratieve verplichtingen. De hierboven genoemde losse arbeidsverhouding brengt een steeds wisselende personele bezetting met zich mee. Als een gevolg hiervan dreigen kleine bedrijven in de drukke perioden achterop te raken met hun loonadministratie. In de agrarische sector is om deze reden al jaren lang een discussie gaande over belasting- en premievrije arbeid gedurende piekwerkzaamheden. In het verleden zijn diverse regelingen ontworpen om de aan de gelegenheidsarbeid verbonden administratieve verplichtingen enigszins te vereenvoudigen. Deze regelingen moeten worden onderscheiden in regelingen welke de verplichtingen op grond van de werknemersverzekeringen 1) vereenvoudigen, en in regelingen die betrekking hebben op de heffing van Loonbelasting en Premies volksverzekeringen 2).

Gezien de doelstelling van dit onderzoek zal hoofdzakelijk worden ingegaan op de regelingen met betrekking tot de Loonbelasting en Premies volksverzekeringen. In dit verband wordt hieronder ingegaan op een resolutie van 25 augustus 1992 en op de studenten- en scholierenregeling voor de loonheffing.

Resolutie van 25 augustus 1992

Op grond van deze resolutie (V-N 1992, blz. 2612) is goedgekeurd dat de ingehouden Loonbelasting en Premies volksverzekeringen van gelegenheidsarbeiders vertraagd worden afgedragen. Bovendien hoeft pas bij afdracht aan de administratieve verplichtingen ter zake van gelegenheidsarbeid worden voldaan.

-
- 1) De werknemersverzekeringswetten zijn:
 - de Ziektewet (ZW);
 - de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering (WAO);
 - de Ziekenfondswet (ZFW);
 - de Werkloosheidswet (WW).
 - 2) De volksverzekeringswetten zijn:
 - de Algemene ouderdomswet (AOW);
 - de Algemene arbeidsongeschiktheidswet (AAW);
 - de Algemene weduwen- en wezenwet (AWW);
 - de Algemene wet bijzondere ziektekosten (AWBZ).

De resolutie stelt wel een aantal voorwaarden aan de Gelegenheidsarbeid. Zo mag zich ten hoogste drie maal per jaar een piek voordoen in de werkzaamheden, terwijl een dergelijke piek niet langer dan zes weken mag duren. Voorts moet er gedurende een piekperiode sprake zijn van een extra grote personele bezetting ten opzichte van de normale bezetting. Tenslotte is voor toepassing van de regeling vereist dat het voeren van de administratieve verplichtingen tijdens de piekperiode tot onoverkomelijke bezwaren zou leiden.

Studenten- en scholierenregeling voor de loonheffing

De studenten- en scholierenregeling 1) voor seizoenarbeid ten aanzien van de Loonbelasting, Premies Volksverzekeringen en Premies werknemersverzekeringen is per 1 januari 1994 van kracht geworden. De regeling houdt in dat op het loon van studenten en scholieren de kwartaaltabel mag worden toegepast, waardoor er geen inhouding en afdracht van Loonbelasting en premies plaatsvindt indien het loon niet meer dan f 1.530,- per kalenderkwartaal bedraagt. Het loon blijft echter wel onderworpen aan Loonbelasting, dit om de werking van de invorderingsvrijstelling te ontkrachten. Bovendien volgt automatisch een aanslag Inkomstenbelasting indien de regeling over meer dan vier kwartalen wordt toegepast.

Er zijn een aantal voorwaarden voor toepassing van de regeling, namelijk:

- de student of scholier moet recht hebben op studiefinanciering of kinderbijslag;
- de werkgever moet een verklaring van de werknemer hebben waaruit blijkt dat deze student c.q. scholier is;
- de werkgever en werknemer moeten gezamenlijk schriftelijk om toepassing van de regeling verzoeken bij de Belastingdienst;
- de Belastingdienst moet toestemming hebben gegeven.

Ten aanzien van de werknemersverzekeringen zijn recentelijk vele voorstellen gedaan om de administratieve verplichtingen met betrekking tot Gelegenheidsarbeid te verminderen. In dit verband verdient de zogenaamde "scholierenregeling" enige aandacht.

Eind 1993 ontwierp Minister de Vries van Sociale Zaken en Werkgelegenheid een scholierenregeling met betrekking tot de verzekeringsplicht van Gelegenheidsarbeiders voor de werknemersverzekeringen. Wegens een negatief advies van de Raad van State in 1994 werd de regeling echter niet van kracht. De Minister richtte zich hierna op een algemene regeling voor seizoensarbeid die per 1 januari 1995 van kracht zou worden 2). Aangezien de agrarische sector een scholierenregeling in het vooruitzicht was gesteld, keurde de Minister echter goed dat het Gezamenlijk Uitvoeringsorgaan van de agrarische bedrijfsverenigingen een overgangsregeling ontwierp die met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 1994 in werking zou treden. Deze regeling werd in april 1994 door het GUO ontworpen en heeft de volgende kenmerken:

- *bedragenregel*: een Gelegenheidsarbeider mag tot f 1.550,- netto per jaar premievrij arbeid verrichten;
- *dagenregel*: de duur van de werkzaamheden moet korter zijn dan een aaneengesloten periode van dertig kalenderdagen.

Naast deze scholierenregeling bleven de afspraken over de pluk van hard fruit en de aspergeregeling onverkort gehandhaafd.

In juni 1994 werd deze regeling echter wegens onvoldoende controlemogelijkheden door de Minister voorgedragen ter vernietiging door de Raad van State.

1) Ontleend aan Mededeling Loonbelasting en Premie volksverzekeringen, Studenten- en scholierenregeling.

2) Ontleend aan GUO-info, maart 1991.

Hierbij ontwikkelde de Minister een soort "gedoogbeleid" door goed te keuren dat de regeling in 1994 toch wordt toegepast.

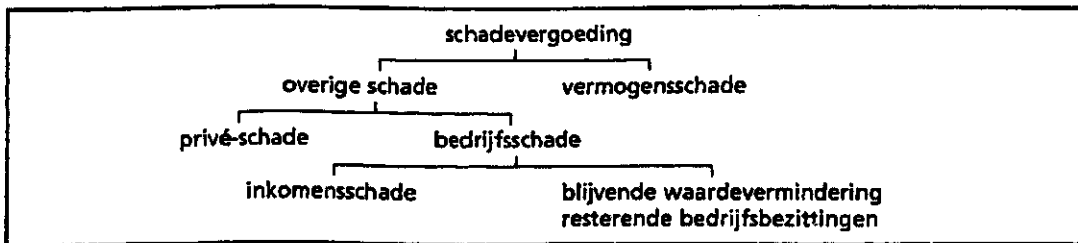
11.2 Onteigening

Achtergrond

Een wettelijke regeling met betrekking tot onteigening is neergelegd in de Onteigeningswet van 28 augustus 1851. Eigendomsrecht, erfdienstbaarheid, opstal, erfpacht, vruchtgebruik, gebruik en bewoning, en belemmering kunnen voorwerp van onteigening zijn, mits het onroerend goed waarop zij rusten reeds eigendom van de onteigenende partij is:

Beschrijving

In de praktijk komen schadeloosstellingen voor als gevolg van een gerechtelijke onteigeningsprocedure of van een minnelijke overeenkomst tot verkoop ter voorkoming van een gerechtelijke onteigeningsprocedure. De Hoge Raad (BNB 1975/55) heeft bepaald dat bij een dergelijke minnelijke overeenkomst de vergoeding moet worden gesplitst in een belast en een onbelast deel. In figuur 11.1 is de splitsing van onteigeningsvergoedingen volgens Van Dijk weergegeven.



Figuur 11.1 Onteigeningsvergoedingen

Van schade wegens blijvende waardevermindering van de resterende bedrijfsbezittingen is pas sprake indien er een lastenverzwaring optreedt die duurzaam aan de exploitatie van de overgebleven gronden en opstallen is verbonden. Ten aanzien van de belastbaarheid van de vergoedingen voor de genoemde schaden geldt het volgende:

- vergoedingen voor schade wegens blijvende waardeverminderingen van de resterende bedrijfsbezittingen zijn belast als bedrijfsbaten, tenzij deze wegvalt in de landbouwwijziging (HR BNB 1966/264);
- inkomensschadevergoedingen zijn belast als bedrijfsbaten;
- vergoedingen voor privé-schaden zijn onbelast aangezien deze geen verband met de ondernemingsuitoefening houden, en dat zij voorts niet uit een andere bron van inkomsten voortvloeien (HR BNB 1988/112);
- vermogensschadevergoedingen zijn belast als bedrijfsbaten; hierbij is het hoge bijzondere tarief (45%) is van toepassing, mits de betrokkene een wettelijke onteigeningsprocedure tracht te voorkomen (HR BNB 1977/49).

De belaste onteigeningsvergoedingen worden in de heffing van Inkomstenbelasting betrokken tegen het hoge bijzondere tarief van artikel 57, eerste lid, onderdeel c, Wet IB. Het is voor de toepassing van dit artikel echter wel van belang, dat de betrokken landbouwer ter voorkoming van een wettelijke onteigeningsprocedure handelt.

De vergoedingen kunnen in principe worden vrijgesteld door de werking van de landbouwwijziging. Deze vrijstelling is echter in de meeste gevallen niet van toepassing, aangezien de gronden veelal aan de agrarische sfeer worden onttrokken. Indien de landbouwwijziging toch van toepassing is, moet rekening worden gehouden met de overgangsregeling van artikel 70 Wet IB, waardoor bestemmingswijzigingswinsten die per 31 maart 1986 aanwezig waren, alsnog onder de vrijstelling vallen.

In geval de onteigende zijn landbouwbedrijf elders voortzet kunnen op grond van door de staatssecretaris ontwikkeld hardheidsclausulebeleid (Resolutie BNB 1992/313), de vervangingsreserve en de ruilarresten worden toegepast.

Ten aanzien van onteigeningsvergoedingen voor pachters geldt dat deze zijn belast voor zover zij betrekking hebben op schade wegens pachtontbinding. Het hoge bijzondere tarief is wederom van toepassing.

Jurisprudentie

Er is veel jurisprudentie met betrekking tot onteigening:

- een onteigende heeft recht op een vergoeding voor belastingschade (HR NJ 1950, 823);
- ten aanzien van vergoedingen voor inkomensschade geldt het volgende:
 - het deel van de inkomensschadevergoeding dat wordt doorbetaald aan derden is aftrekbaar als bedrijfslast (HR BNB 1959/284);
 - bij een schadevergoeding in natura is de bovenmaatse waarde van hetgeen verkregen wordt belast (HR V-N 1991, blz. 750);
- vergoedingen voor Inkomstenbelastingsschade zijn onbelast (Resoluties V-N 1951, blz. 93 en BNB 1960/91);
- een vergoeding voor Vermogensbelastingsschade vormt een belastbare bedrijfslast (HR BNB 1967/180);
- uit het zogenaamde "Europoortarrest" blijkt dat de koopsom geen vergoeding voor bedrijfsschade bevat, indien de tegenprestatie de waarde van het onroerend goed in de nieuwe bestemming niet te boven gaat (HR BNB 1971/169); in latere jurisprudentie is dit standpunt nogmaals bevestigd;
- er werd geen uitspraak gedaan omtrent de vraag of de onteigeningswinst van de pachter ook kan worden gereserveerd (HR BNB 1975/159);
- minnelijke onteigening houdt een vervreemding in; hierdoor kan sprake zijn van een desinvesteringsbetaling (HR BNB 1978/141);
- goed koopmansgebruik vereist niet dat het voordeel van een onteigeningsvergoeding in één keer wordt genomen; passivering van de vergoeding is dus mogelijk (Hof Amsterdam BNB 1983/68);
- ook een vergoeding voor hogere lasten hoeft niet in het jaar van uitkering in de winst te vallen, maar mag worden gepassiveerd; in dit geval valt de vergoeding jaarlijks gelijktijdig met de lasten in de winst (HR BNB 1987/195);
- toepassing van de vervangingsreserve in geval van onteigening bij pacht is mogelijk (Resolutie BNB 1987/259);
- het bijzondere tarief is eveneens van toepassing als de onteigeningswinst via artikel 14 IB is gereserveerd en deze reservering wordt (door het ontbreken van het vervangingsvoornemen) beëindigd (HR BNB 1987/304).

11.3 Pacht

Achtergrond

Op basis van de Pachtwet heeft een pachter een voorkeursrecht bij de verkoop van verpacht land. Hij zal het land doorgaans tegen de waarde in verpachte staat kunnen kopen, welke lager is dan de waarde in vrij te aanvaarden staat. Door de aankoop zijn pachter en verpachter één en dezelfde persoon zodat de pachtover-

eenkomst teniet gaat. Na de aankoop zou de koper-pachter de grond weer tegen de vrije waarde kunnen doorverkopen, waardoor hij een zogenaamd "pachtersvoordeel" realiseert. Het pachtersvoordeel wordt gevormd door het verschil tussen de vrije waarde en de waarde in verpachte staat op het moment van aankoop door de pachter.

Beschrijving

Bij pachtovereenkomsten moet een onderscheid worden gemaakt tussen zakelijke en niet-zakelijke overeenkomsten. Bij een zakelijke overeenkomst, welke tussen onafhankelijke derden geacht wordt te bestaan, ontstaat bij verkoop van de grond aan de pachter een pachtersvoordeel. De Hoge Raad (V-N 1987, blz. 2165) heeft echter bepaald dat bij een niet-zakelijke pachtovereenkomst, dat wil zeggen wanneer persoonlijke motieven meespelen, geen pachtersvoordeel ontstaat. In dat geval wordt het voordeel van de verkoper-verpachter gesteld op het verschil tussen de vrije waarde (en dus niet de werkelijk ontvangen waarde in verpachte staat) en de aankoopprijs. Dit voordeel valt echter weg in de landbouwwijstelling. De koper-pachter mag de grond nu waarderen op de vrije waarde, zodat bij eventuele doorverkoop geen voordeel wordt gerealiseerd.

Er kunnen twee soorten pachtersvoordeel worden onderscheiden: het eerste en het tweede pachtersvoordeel. Het eerste pachtersvoordeel treedt op wanneer de pachter en de verpachter niet tot elkaars familiekring behoren. De familiekring bestaat in dit verband uit:

1. de echtgenoot of echtgenote;
2. de eigen of aangehuwde kinderen, pleegkinderen of kleinkinderen;
3. de echtgenoten van de onder 2. bedoelde kinderen;
4. de bloed- en aanverwanten tot en met de derde graad van de zijlinie.

Het tweede pachtersvoordeel doet zich voor wanneer de pachter en verpachter wel tot elkaars familiekring behoren, waarbij natuurlijk nog steeds is vereist dat de pachtovereenkomst zakelijk is. Aangezien bij overdrachten binnen de familiekring vrijwel altijd persoonlijke motieven een rol spelen komt het tweede pachtersvoordeel niet veel voor.

Het bij zakelijke overeenkomsten ontstane pachtersvoordeel wordt gerealiseerd in de volgende situaties:

1. er is sprake van een onttrekking aan het bedrijfsvermogen, zoals:
 - het overbrengen van grond naar het privé-vermogen (HR BNB 1980/287);
 - verkoop tegen een te lage prijs;
 - opname van een onzakelijk beding tot overname van de grond tegen de waarde in verpachte staat in een maatschapscontract tussen vader en zoon: partijen hebben in dergelijke gevallen gezien het leeftijdsverschil geen gelijke kans om van het beding te profiteren (HR BNB 1980/287);
2. verpachting op basis van een niet-zakelijke pachtovereenkomst;
3. overdracht van de grond.

Op het realisatiemoment moet worden afgerekend over het pachtersvoordeel. Er wordt slechts geheven indien en voor zover het pachtersvoordeel wordt gerealiseerd. Dit betekent dat waardedalingen na de aankoop het te belasten voordeel verkleinen maar dat waardeinstijgingen het voordeel niet vergroten.

De belastingheffing over het gerealiseerde pachtersvoordeel kan op een aantal manieren worden uitgesteld, namelijk via:

1. de wettelijke doorschuiffaciliteiten;
2. de vervangingsreserve;
3. de doorschuiffaciliteiten in de pachtersvoordeelresoluties.

De pachtersvoordeelresoluties (Resoluties BNB 1983/201, BNB 1983/299 en BNB 1988/156) zijn door de staatssecretaris van Financiën in het leven geroepen omdat de heffing over het pachtersvoordeel een belemmering vormde bij bedrijfsopvol-

ging in de familiekring. De stakende ondernemer moet immers afrekenen over zijn pachtersvoordeel waardoor er behoefte aan liquide middelen ontstaat. Er kan op twee manieren in deze behoefte worden voorzien. Allereerst zou de stakende ondernemer het belastingbedrag voor eigen rekening kunnen nemen. Een probleem hierbij is dat hierdoor de niet-voortzettende familieleden in hun verhoudingen worden benadeeld. Daarnaast kan de overdrachtsprijs worden verhoogd met het bedrag van de te betalen belasting. Een dergelijke verhoging kan echter zonder een bijzondere regeling tot financieringsproblemen bij de koper-pachter leiden.

In feite vormen de resoluties een extra faciliteit, aangezien belastingheffing over het gerealiseerde pachtersvoordeel ook kan worden uitgesteld door toepassing van de wettelijke doorschuiffaciliteiten. De wettelijke doorschuiffaciliteiten hebben echter als nadeel dat de voortzettende ondernemer, als gevolg van de doorgeschoven fiscale claim op de reserves, start met een negatief ondernemingsvermogen. Hierdoor zal hij niet aan de FOR kunnen doteren en geen Vermogensaftrek kunnen genieten. Deze nadelen geven aanleiding om in de praktijk toch af te rekenen over de fiscale claim, in plaats van deze door te schuiven. Om de voortzettende ondernemers in situaties met pachtersvoordelen niet in een slechtere startpositie te brengen dan voortzetters in gewone situaties, is partiële doorschuiving van het pachtersvoordeel mogelijk gemaakt.

Ten aanzien van het eerste pachtersvoordeel bieden de resoluties de mogelijkheid het pachtersvoordeel door te schuiven naar de bedrijfsopvolger. Deze moet het doorgeschoven pachtersvoordeel als passiefpost opnemen op zijn balans. Redelijkerwijs mag de opvolger over deze passiefpost toch vermogensaftrek berekenen.

De realisatie van het tweede pachtersvoordeel wordt vrijgesteld, mits aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

1. bij de verpachter is destijds geen pachtersvoordeel ontstaan;
2. de opvolger moet op het moment van verkrijging de bedoeling hebben het landbouwbedrijf duurzaam voort te zetten of te doen voortzetten door een opvolger uit de familiekring van de verpachter.

Jurisprudentie

De Hoge Raad heeft ten aanzien van het pachtersvoordeel beslist dat bij realisatie van het pachtersvoordeel de landbouwwijziging niet van toepassing is, aangezien het hier een voordeel betreft dat in de bedrijfsuitoefening is behaald (HR BNB 1969/137);

Constructie

In oktober 1993 verrasten Philips en Rabobank de financiële pers met een zogenaamde "sale-and-leaseback"-constructie die voor Philips een spectaculair belastingvoordeel opleverde. Kort gezegd kwam de constructie erop neer dat Philips bepaalde licentierechten aan de Rabobank verkocht, en deze vervolgens terughuurde. Het belastingvoordeel bestond hieruit dat de boekwinst op de licentierechten wegviel in fiscaal compensabele verliezen, zodat werd voorkomen dat deze zouden verdampen. Begin juli 1994 bleek de Rabobank andermaal geïnteresseerd in deze constructie, en dit maal streek Fokker het voordeel op. De constructie zorgde voor veel opschudding bij de fiscus, die stelde dat er sprake was van een onredelijke bevoordeling.

Toch had minister Andriessen van Economische Zaken gelijk met zijn opmerking dat het hier gehanteerde principe in feite voor iedere onderneming haalbaar is. In de landbouw wordt een dergelijke constructie namelijk reeds jaren toegepast. Deze ziet er als volgt uit:

- een landbouwer verkoopt grond aan een speciaal daartoe opgerichte B.V.: de verkoopsom is vanwege de landbouwwijziging onbelast;
- hij bedingt van de B.V. een pachtrecht ter zake van de grond: activeren en afschrijven op het pachtrecht is toegestaan;

- de jaarlijkse pacht is aftrekbaar als bedrijfslast bij de landbouwer;
- de jaarlijkse pacht is belast als bedrijfsbate bij de B.V.;
- het verschil tussen de verkoopsom van de grond en de koopsom van het pachtrecht leent hij aan de B.V.:
- bij de B.V. is de betaalde rente aftrekbaar als bedrijfslast;
- bij de landbouwer is de ontvangen rente belast als bedrijfsbate;
- per saldo ontstaat een jaarlijkse aftrekpost die gedurende de pachtperiode tot een aanzienlijk belastingvoordeel kan leiden.

11.4 Ruilverkaveling

Achtergrond

Ruilverkaveling treedt op in het kader van het vergroten van de efficiency en effectiviteit van land- en tuinbouwondernemingen. Volgens de Hoge Raad (BNB 1992/202) heeft ruilverkaveling globaal als doel: "het herverkavelen van in het ruilverkavelingsblok gelegen kavels, alsmede het tot stand brengen van een doelmatiger net van wegen en waterlopen, en tevens de sanering van de landbouw binnen het ruilverkavelingsblok, waartoe gerekend kan worden de vergroting van in economisch opzicht te kleine bedrijven". Per 15 oktober 1985 is de Ruilverkavelingswet 1954 vervangen door de Landinrichtingswet 1985. Vanaf die datum moet dus in plaats van ruilverkaveling eigenlijk van landinrichting worden gesproken. De uitvoering van de ruilverkaveling geschiedt door de Centrale Landinrichtingscommissie.

Beschrijving

Door ruilverkaveling treedt een waardevermeerdering van grond op die volgens de Hoge Raad (BNB 1992/202), gezien het interne karakter van verkaveling, niet onder de landbouwwijstelling valt. Deze waardevermeerdering wordt aangeduid als het zogenaamde "ruilverkavelingsvoordeel" en moet volgens de Raad worden gesteld op het verschil tussen de waarde in het economisch verkeer van de verkregen grond en de zogenaamde "zuivere ruilverkavelingsschuld". Deze schuld bestaat uit de contante waarde van het aandeel in de verbeteringskosten dat in de toekomst ten laste van de ondernemer komt. Hierbij worden de rentekosten niet als verbeteringskosten aangemerkt.

Tuinte concludeert in zijn aantekening bij genoemd arrest dat de ruilverkavelingsschuld op twee manieren kan worden verwerkt in de balans:

1. door jaarlijks twee derde deel van de contant gemaakte jaarlijkse verbeteringskosten te passiveren;
2. door passivering van de ruilverkavelingsschuld ineens, waarbij het deel van de waardevermeerdering waarvoor kosten zijn gemaakt moet worden geactiveerd.

Een vergoeding die een ondernemer ontvangt van de Ruilverkavelingscommissie ter zake van het afzien van toedelingsrechten behoort tot de winst. De landbouwwijstelling is ook hier niet van toepassing.

Jurisprudentie

- Uit de rechtspraak blijkt het volgende ten aanzien van ruilverkaveling:
- ingeval van herdrainage na ruilverkaveling is er sprake van verwervingskosten welke kunnen worden geactiveerd (Hof Arnhem, V-N 1969, blz. 754);
- ruilverkavelingskosten, zoals kosten van ontwatering, ontsluiting en kaveldeling, mogen ook tot de aanschaffingskosten van landbouwgrond worden gerekend (HR BNB 1972/101);

- voor de toepassing van de vermogensaftrek moet de boekwaarde van landbouwgrond worden verminderd met de passiefpost uit hoofde van de ruilverkavelingsrente (HR BNB 1986/358).

Discussie

De Boer en Ruijschop (1993) merken op dat er door de uit BNB 1992/202 voortvloeiende mogelijkheid van passiveren van de ruilverkavelingsschuld ineens, een hogere rente-aftrek ontstaat. Hierdoor treedt in ieder geval een liquiditeitsvoordeel op, en bovendien in geval van staking een tariefsvoordeel.

11.5 Subsidies

Er bestaan een groot aantal subsidieregelingen met betrekking tot de land- en tuinbouw. Hieronder wordt ingegaan op Inkomstenbelasting- en Omzetbelastingaspecten van een aantal land- en tuinbouwsubsidies.

Inkomstenbelasting

De fiscale winst bestaat uit alle voordelen, zowel positieve als negatieve, waartoe de bedrijfs- of beroepsuitoefening in staat heeft gesteld. Verkregen subsidies behoren om deze reden ook te worden belast als Winst uit onderneming.

Subsidies dienen te worden onderscheiden in exploitatiesubsidies en investeringsubsidies. Dit onderscheid is van belang voor de vraag op welk tijdstip de subsidies dienen te worden belast. Ten aanzien van exploitatiesubsidies heeft de Hoge Raad (BNB 1978/195) bepaald dat deze alleen mogen worden gepassiveerd indien zij een vergoeding voor toekomstig hogere lasten vormen. Een samenwerkingssubsidie van het Ontwikkelings- en Saneringsfonds moet echter ineens tot de winst van het betrokken jaar worden gerekend. Investeringsubsidies komen volgens de Hoge Raad (B. 8394) in mindering op de kostprijs van de verworven bedrijfsmiddelen, zodat zij via lagere afschrijving in de winst vloeien. Hieronder vallen onder andere subsidies inzake het Sectorbeleid Glastuinbouw, subsidies ingevolge milieuwetten en subsidies in het kader van de Complementaire Regeling. Subsidies inzake de Structuurverbetering Landbouw moeten worden gesplitst in een investerings- en een exploitatiedeel.

Omzetbelasting

Subsidies worden in de heffing van Omzetbelasting betrokken indien er sprake is van het verrichten van een dienst, en de subsidie ook verband houdt met die dienst. Zo behoren eveneens tot de belaste prestaties:

1. subsidies ter zake van bedrijfsbeëindiging;
2. vergoedingen uit hoofde van de "set-asideregeling";
3. vergoedingen uit hoofde van de opkoopregeling melk.

Ten aanzien van subsidies van het Ontwikkelings- en Saneringsfonds van de Landbouw moet een onderscheid worden gemaakt tussen belaste en onbelaste subsidies. Als belaste subsidies worden volgens de Toelichting onder meer aange-merkt:

- bedrijfsbeëindigingsvergoedingen uit het O&S-fonds;
- bijdragen in de kosten van afbraak van economisch verouderde glasopstanden;
- premies voor het niet in de handel brengen van melk en zuivelprodukten en voor de omschakeling van het veebestand.

De subsidies worden echter alleen in de heffing betrokken indien de landbouwer heeft geopteerd voor de normale ondernemersregeling. Indien de landbouwregeling van toepassing is, blijven dergelijke subsidies dus onbelast.

Overigens zijn inkomenstoelagen op grond van de Beschikking steunverlening producenten akkerbouwgewassen middels een resolutie 1) buiten de heffing van Omzetbelasting geplaatst.

1) Ontleend aan Weekblad 1993/6049, blz. 542.

LIJST VAN GERAADPLEEGDE LITERATUUR

- Arendonk, H.P.A.M. van (1992)
De vervuiler betaalt: een fiscale illusie?; MBB no. 11, november 1992, blz. 315 e.v.
- Belastingdienst (1993)
Mededeling Loonbelasting en Premie volksverzekeringen; Studenten- en scholierenregeling, september 1993
- Belastingdienst (1993)
Landelijke Landbouwnormen 1993, in samenspraak met VLB; het Landbouwschap en de TAAK
- Boer, P. de en M. Ruijschop (1993)
Het voordeel van het ruilverkavelingsvoordeel; Weekblad 1993/6068, blz. 1291 e.v.
- Brederode, R.F.W. van (1993)
De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting; Europees fiscale monografieën no. 4, Kluwer, Deventer 1993
- Brederode, R.F.W. van (1994)
Nogmaals het landbouwforfait: 'Dichtung' of 'Wahrheit'?; Weekblad 1994/6100, blz. 614 e.v.
- Brüll, D. en J.W. Zwemmer (1983)
Natuurschoon-lichamen, tweede druk; Fiscale brochures FED, Deventer
- Butselaar, F. en S. Müller (1991)
Weekblad 1991/5986; blz. 1724 e.v.
- Doornebal, J. (1988)
Van BV naar eenmanszaak; Kluwer belastingwijzers, nr. 27, Kluwer, Deventer
- Financiën, Ministerie van (1983)
Toelichting Landbouwregeling; verkorte versie gepubliceerd in V-N 1983, blz. 2286
- Geppaart, Ch.P.A. (1987)
Fiscale maatregelen voor onze bossen; Weekblad 1987/5786, blz. 971 e.v.
- Groenewegen, G. (1994)
Wet belastingen op milieugrondslag; Weekblad 1994/6104, blz. 741 e.v.
- GUO (1994)
Brief aan de werkgevers in de agrarische sector; augustus 1994
- GUO (1994)
GUO-Info; maart 1994
- GUO (1994)
De scholierenregeling in de agrarische sector; mei 1994

- GUO (1994)
GUO-Info; juni 1994
- Haerkens, Mw. H.M.J. en H.C.A. Walda (1994)
De Wet verplaatsing mestproductie; Agrarisch Recht 1994 no. 1 januari
- Heijde, M. van der (1984)
De land- en tuinbouw in de BTW; derde druk, FED, Deventer 1984
- Hofstra, H.J. (1972)
De pressiegroepen en de belastingheffing; Weekblad 1972/5088, blz. 453 e.v.
- Hofstra, H.J. en L.G.M. Stevens (1994)
Inkomstenbelasting; vierde druk, Kluwer, Deventer 1994
- Jansen, J.J.M. (1992)
De landbouwwijziging in strijd met het Europese Verdrag?; Weekblad 1992/6031, blz. 1551 e.v.
- Jansen, J.J.M. (1993)
De fiscale behandeling van melkquota in kaart gebracht; Weekblad 1993/6062, blz. 1027 e.v.
- Jansen, J.J.M. (1993)
Het wetsvoorstel "groen beleggen" is te grijs; Weekblad 1993/6067, blz. 1233 e.v.
- Kam, Commissie-De (1992)
Rapport van de Commissie Verruiming eigen middelen lagere overheden; Belastingen omlaag, augustus 1992
- Kawka, M.L. (1993)
Seizoenarbeidersregeling: een nieuw loontijdvak en meer; LoonBrief, jaargang 4 nr. 6
- Korte, D.J. de (1990)
De BV in de agrarische sector; Weekblad 1990/5919, blz. 906 e.v.
- Landbouw, Natuurbeheer en Visserij, Ministerie van (1991)
Handleiding Natuurschoonwet 1928; tweede druk
- Meer, D.H.G. van der
Aanval op (een deel van) de landbouwwijziging afgeweerd; ZLB 1966 no. 14, blz. 14
- Mobach, H., L.W. Sillevius en N.H. de Vries (1992)
Cursus Belastingrecht; Gouda Quint bv, Arnhem
- Rauwenhorst, Commissie- (1993)
Goede gronden voor nieuw bos; Advies van de Commissie bosuitbreiding, januari 1993
- Remie, P.H.F. (1979)
Wat is de waarde van onroerend goed?; Pluimveehouderij 1979 no. 11, blz. 14 e.v.

- Remie, P.H.F. (1990)
Het melkquotum als (fiscaal) waardeloos vermogensbestanddeel; Weekblad 1990/5918, blz. 850 e.v.
- Remie, P.H.F. (1993)
Heeft het melkquotum waarde voor de vermogensbelasting?; Weekblad 1993/6046, blz. 338 e.v.
- Remie, P.H.F. (1993)
Groene bossen zijn belangrijker dan grijze wetten; Weekblad 1993/6071, blz. 1397 e.v.
- Reugebrink, J. (1993)
Omzetbelasting; bewerkt door Dr. M.E. van Hilten, fiscale studiereserie no. 6, zevende herziene druk, FED; Deventer
- Schouten, H.D. (1993)
Bosbouw en belastingen. Recente ontwikkelingen in de sfeer van politiek en beleid; De Landeigenaar 1993 no. 4, blz. 13 e.v.
- Schraven, F.H. en I.L.J.H. Schröder (1993)
De gewijzigde Natuurschoonwet 1928, of kan je door de bomen het bos wel zien?; MBB 1993 no.11, blz. 310 e.v.
- Stevens, L.G.M. (1988)
BV ja, BV nee; MBB september 1988, blz. 230
- Stevens, L.G.M. (1991)
Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen; tiende herziene druk, Kluwer, Deventer
- Stevens, L.G.M. en R.G. van den Dool (1992)
Gelegenheidsarbeid gestroomlijnd; Weekblad 1992/6014, blz. 843 e.v.
- Stevens, L.G.M. (1992)
De ondernemer en zijn belaste milieu; MBB no. 11 november 1992, blz. 328 e.v.
- Stubbé, J.P.M. (1990)
Een man een man. Een woord een woord; Weekblad 1990/5907, blz. 402 e.v.
- Tuinte, G.H.J. (1990)
Huidig winstbegrip belemmert bedrijfsopvolging in de landbouw; Weekblad 1990/5913, blz. 662 e.v.
- Tuinte, G.H.J. (1990)
Compartimentering voorkomt willekeurige resultaten; Weekblad 1990/5933, blz. 1463 e.v.
- Tuinte, G.H.J. (1992)
Overgangsregeling landbouwwijziging; Waardeverschil moet voor 1 april zijn ontstaan, Weekblad 1992/6005, blz. 556 e.v.
- Tuinte, G.H.J. (1992)
Landbouw en fiscus; vierde herziene druk, Kluwer, Deventer

- Tuinte, G.H.J. (1993)
Veehouders ten onrechte bestraft bij inning overschotheffing; Weekblad 1993/6041, blz. 114 e.v.
- Tuinte, G.H.J. (1993)
De landbouwwijstelling; vijfde druk, FED Fiscale brochures, Deventer
- Tuinte, G.H.J. (1994)
Belastingheffing in Land- en Tuinbouw; Kluwer VLB, Deventer
- Urselmann, J.J. en D. Blansjaar (1994)
Weekblad 1994/6090, blz. 208 e.v. en Weekblad 1994/6100, blz. 619
- Verstraaten, R.T.G. (1993)
De Nederlandse Successiebelastingen; vijfde herziene druk, Gouda Quint bv, Arnhem
- Verstraaten, R.T.G. (1993)
Overdrachts- en kapitaalsbelasting; tweede herziene druk, Gouda Quint bv, Arnhem
- Visser, C. (1993)
Over de vrijstelling OGB Westlandse tuinders wordt zachtjes gemord: "het lijkt wel protectie"; Binnenlands Bestuur 1993 no. 3
- Vlokhoven, M.J.J. van (1993)
Na het optrekken van de kruitdamp, de fiscale aspecten van het melkquotum; De Landeigenaar, december